

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aspekty uplatňování DPH při poskytování služeb v rámci Evropské Unie

Aspects of the VAT Application in the Supply of Services within
the European Union

Student: Bc. Jana Lubojacká

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2010

Čestné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně, mimo příloh převzatých z právních norem, na základě uvedené literatury a pod vedením svého vedoucího diplomové práce.

V Ostravě dne

.....

Bc. Jana Lubojacká

Obsah

1	Úvod.....	1
2	Základní a obecné charakteristiky DPH.....	3
2.1	Vymezení a funkce daní	3
2.2	Klasifikace daní.....	5
2.2.1	Klasifikace daní dle národní legislativy ČR	6
2.3	Teoretické základy daně z přidané hodnoty	8
2.3.1	Způsoby výpočtu DPH	10
2.3.2	Pozitivní pohled na dopady DPH	11
2.3.3	Negativní vymezení dopadu DPH.....	12
2.4	Pojem služby a jeho základní charakteristiky	13
2.5	Základní pojmy DPH vycházející z legislativy ČR	14
3	Vývoj daně z přidané hodnoty v souvislosti s právem Evropského společenství	19
3.1	Podstata harmonizačního procesu	19
3.2	Zakotvení procesu daňového sblížování v předpisech EU	20
3.3	Legislativní základy harmonizačního procesu nepřímých daní.....	21
3.3.1	Proces harmonizace v oblasti DPH v časovém sledu.....	22
3.3.2	Základní legislativní akty sekundárního práva ES k DPH	22
3.3.3	Směrnice	22
3.3.4	Judikáty.....	25
3.3.5	Nařízení ES	25
3.4	Plánovaný vývoj DPH v EU	26
3.4.1	Principy uplatňování DPH	27
3.4.2	Překážky harmonizace	28
3.5	Vývoj DPH v ČR.....	28
3.5.1	Geneze všeobecných daní ze spotřeby v ČR	28
3.5.2	Směrnice 2006/112/ES a legislativa ČR.....	28

4	Praktická aplikace DPH při poskytování služeb v rámci EU ve vybraných případech	30
4.1	Stanovení místa určení u služeb v roce 2008.....	30
4.1.1	Povinnosti spojené s přijetím služby	36
4.1.2	Náležitosti daňových dokladů.....	36
4.2	Stanovení místa určení u služeb v roce 2009	37
4.2.1	Povinnosti osoby povinné k dani	38
4.2.2	Náležitosti daňových dokladů.....	38
4.2.3	Modelová situace roku 2009.....	39
4.3	Stanovení místa určení u služeb v roce 2010	45
4.3.1	Povinnosti osoby povinné k dani	49
4.3.2	Modelová situace roku 2010.....	50
4.4	Shrnutí modelového případu 2009 – 2010.....	54
5	Závěr	55
	Seznam použité literatury	57
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty byla v České republice poprvé aplikována od ledna 1993, její zavedení je úzce spjato s demokratickým vývojem v naší zemi. Snaha o ekonomický a sociální rozvoj byla podpořena vstupem do Evropské unie v roce 2004. Význam výběru DPH neustále stoupá, ať už svým podílem na výši příjmů státních rozpočtů zemí, které tuto daň uplatňují, nebo faktem, že je nejvíce unifikovanou daní v rámci harmonizačního procesu probíhajícího na poli EU. V rámci sbližování, potřebného pro upevnění jednotného vnitřního trhu, je neustále kladen vyšší důraz na jednotná pravidla hlavně v rámci obchodování mezi členy Evropské unie.

Daň z přidané hodnoty je daní ze spotřeby, a jelikož jsme všichni spotřebitelé, dotýká se nás všech. Největší vliv mají pravidla výběru této daně nepochybně na podnikatelské prostředí. Podobně jako již několikrát v minulosti, i tentokrát byl zákon o DPH schvalován a publikován na poslední chvíli. Ve Sbírce zákonů byla pod číslem 489/2009 dne 31. prosince 2009 schválena novelizace, která je vyvolána požadavky Evropské unie. Přesněji řečeno implementací směrnice č. 2008/8/ES, která přináší změnu pravidel v rámci zdaňování služeb v EU. Nové je pravidlo určování místa plnění u služeb. Změnou prošla i navazující ustanovení k tomuto pravidlu, včetně vykazování služeb za plnění ve prospěch plátce daně z jiného členského státu v souhrnných hlášeních.

Tato problematika mě velice zaujala, protože na rozdíl od daně z příjmu, při zdaňování služeb v rámci EU může dojít k situaci, že DPH musí přiznat i podnikatel, který není plátcem a jen službu přijal od plátce registrovaného v EU. Neplátcí také nově může vzniknout povinnost registrace k DPH dnem poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě.

Pro pochopení systému daně z přidané hodnoty, jejich funkcí a významů je nezbytné téma podložit teoretickými základy daní samotných. První část tedy bude směřovat k teorii daní, jejich třídění a kategorizace. V druhé části bych věnovala prostor historii DPH, vztahu práva Evropské unie k této dani a v neposlední řadě i vývoji české daně z přidané hodnoty.

Další a poslední oddíl budu směřovat k porovnání změn ve smyslu zdaňování služeb při poskytování, ale i přijímání přeshraničních služeb z pohledu plátce daně z České republiky. Důležitý je i problém určení místa plnění u služeb v rámci EU. Chtěla bych uvést názorné příklady zdaňování až do konečného důsledku všech povinností plátce s tím

spojených (daňové přiznání apod.). Analýzu změn roku 2009 a 2010 začnu stavem dle roku 2008.

Změny uváděné za zdaňování roku 2010 vycházejí z právního stavu platného k 1. lednu 2010.

2 Základní a obecné charakteristiky DPH

2.1 Vymezení a funkce daní

Definice pojmu daně jako takové se od sebe liší dle pohledu jednotlivých autorů. Těchto pohledů existuje celá řada. Daň je popisována následujícím způsobem:

- Je to povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu. [7]
- Daní se rozumí transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému sektoru. [15]
- Daň je povinná, zákonem předem stanovená částka, kterou se snižují disponibilní zdroje ekonomického subjektu na základě nenávratného a neekvivalentního principu. [15]
- Daň je rovněž právním vztahem závazkovým, z kterého vzniká pohledávka vůči státu od daňového subjektu, který je povinen závazek splnit.

Jedním z charakteristik daní je tedy, že daňovému subjektu nevzniká žádný nárok na plnění ze strany státu, ať už závislé na výši platby, či na potřebnosti subjektu čerpat státní služby daněmi financované. Návratnost daní by měla být uspokojena naplněním daňových funkcí, které konkrétní stát svou politikou podporuje.

V moderní ekonomii vyplývá úloha daní z nutnosti státních zásahů do tržních procesů, jelikož trh samotný není schopen vykonávat všechny ekonomické funkce. Především dle teorie o tržním selhání je potřeba alokovat ekonomické zdroje dle společenské a sociální potřeby. Cílem zásahů státu by mělo být spravedlivější přerozdělení důchodu a bohatství. Zásahy vlády pomocí daňových nástrojů mohou zčásti také odrážet politické ideje.

Daně by tedy měly v ekonomice napomáhat plnit funkce:

- alokační,
- redistribuční,
- stabilizační.

Alokační funkce – se uplatňuje v případech projevu neefektivnosti v alokaci zdrojů veřejného a soukromého sektoru. Význam funkce spočívá v případech řešení tržních selhání, jako je existence:

- *Veřejných statků* - nedělitelnost a nevylučitelnost ze spotřeby způsobují nutnost veřejného financování, např. veřejná cesta, policie.
- *Statků pod ochranou* - zvýšení produkce nad míru vlastní investice občanů např. vzdělání, kultura.
- *Externalit* - užitky a škody vznikající jako vedlejší produkt konání trhu. Negativní např. znečištění životního prostředí a státní sankce za ně. Pozitivní např. -financování očkování.
- *Nedokonalé konkurence* – zdroje nejsou využity efektivně např. monopol a jeho státní regulace.

Zásahy v rámci této funkce by však neměly vést k alokování i těch prostředků, které efektivněji umisťuje trh. [7]

Redistribuční funkce – veřejné finance mají za úlohu přesun části důchodu a bohatství směrem od bohatších členů společnosti k chudším, aby byla zachována celková úroveň blahobytu společnosti na vyšší úrovni, než kterou by plně ovlivnil trh. Nástrojem takovéto politiky bývá progresivní daň z příjmů nebo transferové platby sociálně slabším a potřebným občanům. [15]

Stabilizační funkce – slouží k zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, jejím hlavním zájmem je dostatečná zaměstnanost a cenová stabilita. O této funkci se však vedou ekonomické spory - dle Keynesovské teorie, která zdůrazňuje stranu nabídky má vláda do ekonomiky zasahovat zejména prostřednictvím změn daní a vládních výdajů. Neoklasičtí ekonomové naopak preferují stranu nabídky, kritizují vysoké zdanění a destimulaci subjektů vytvářejících hospodářské bohatství. Přikládají důležitost prvním zmíněným 2 funkcím redistribuční a alokační. Nesporné zůstává stanovisko, že daňový systém je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele. [15]

2.2 Klasifikace daní

K základnímu členění daní a pravděpodobně nejznámější je typologie vztahu k důchodu poplatníka:

- *daně přímé,*
- *daně nepřímé.*

Přímé daně jsou vyměřovány na základě jeho důchodu, nebo majetku a předpokládá se, že tato osoba se jim nemůže vyhnout a ani nemůže jejich část přenést na jiný subjekt.

Přímé daně dále dělíme:

- *důchodové* - označované jako daně z příjmů, typickými zástupci jsou osobní důchodové daně a daně ze zisku firem,
- *majetkové* - ukládají se jednak na část majetku a na přírůstek majetku, charakteristická je snadnost výběru a možnost zmírnit majetkové nerovnosti, typickým zástupci je daň z nemovitosti, daně dědické, daně z kapitálových transakcí. [15]

Ostatní daně jedná se o platby, které jsou často označovány jako nedaňové, ve své podstatě však kritéria daní splňují:

- příspěvky na sociální pojištění,
- příspěvky na zdravotní pojištění. [7]

Nepřímé daně jsou placeny a vybírány v cenách nákupů, daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci osoby. Předpokládá se, že subjekt, který daň odvádí, neplatí ji z vlastního důchodu, ale že ji přenáší na jiný subjekt. [7]

Nepřímé daně dále dělíme:

- *selektivní daně neboli akcízy* - uvalovány jako jednotková daň,
- *daně všeobecné neboli obrátové* - daň konstruována jako ad valorem. [15]

Vzhledem k mnoha možnostem náhledu na daně a mnoha různým typům daní může být počet jejich třídění prakticky neohraničený.¹

2.2.1 Klasifikace daní dle národní legislativy ČR

Třídění daní v České republice je podřízeno účelu kontroly výše plnění státního rozpočtu. Státní rozpočet na rok 2010 byl schválen Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR zákonem č. 487/2009 Sb. ze dne 9. prosince 2009.

Daně se třídí podle objektu. Příspěvky na sociální pojištění jsou však považovány za zvláštní kategorii. Daně, poplatky a cla zatříděné do příjmových položek státního rozpočtu nezahrnují daně místní, ani příspěvky na veřejné zdravotní pojištění, které jsou příjmem zdravotních pojišťoven. Z tabulky je viditelné, že daňové příjmy představují více než polovinu celkových příjmů státní pokladny.

Struktura příjmů státního rozpočtu ČR dle zákona je pro rok 2010 následující:

Tabulka č. 2.1

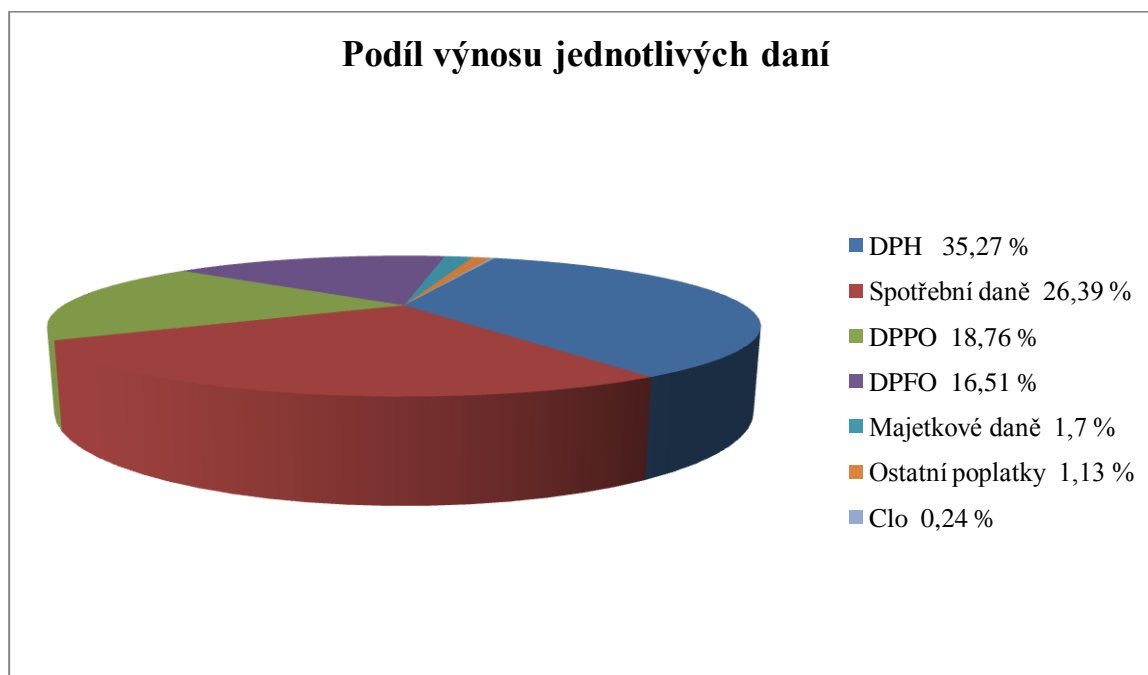
<i>Položka</i>	<i>V tisících Kč</i>	<i>Procentní vyjádření</i>
<i>Příjmy státního rozpočtu celkem</i>	1 022 219 350	100
<i>Z toho:</i>		
<i>Daňové příjmy celkem</i>	534 737 959	52,32
<i>Pojistné SZ a důchod. zabezpečení</i>	367 126 596	35,91
<i>Nedaňové a ostatní příjmy</i>	25 259 309	2,47
<i>Transfery z EU</i>	95 095 486	9,3

Zdroj: Příloha č. 2, zákona č. 487/2009 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2010; vlastní úprava

Podíl výnosu jednotlivých položek daní dle zákona č. 487/2009 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2010, na daňových výnosech uvádí následující graf. Jedná se o schválený rozpočet na rok 2010 a z níže uvedeného grafu je zřejmé, že právě *nejvyšší* výnos se očekává právě z daně z přidané hodnoty. Stejně jako v letech předešlých, tím se jen potvrzuje důležitost právní úpravy DPH v České republice, jakož i význam DPH jako takové.

¹ Další klasifikace daní uvedeny v příloze č.1.

Graf č. 2.2



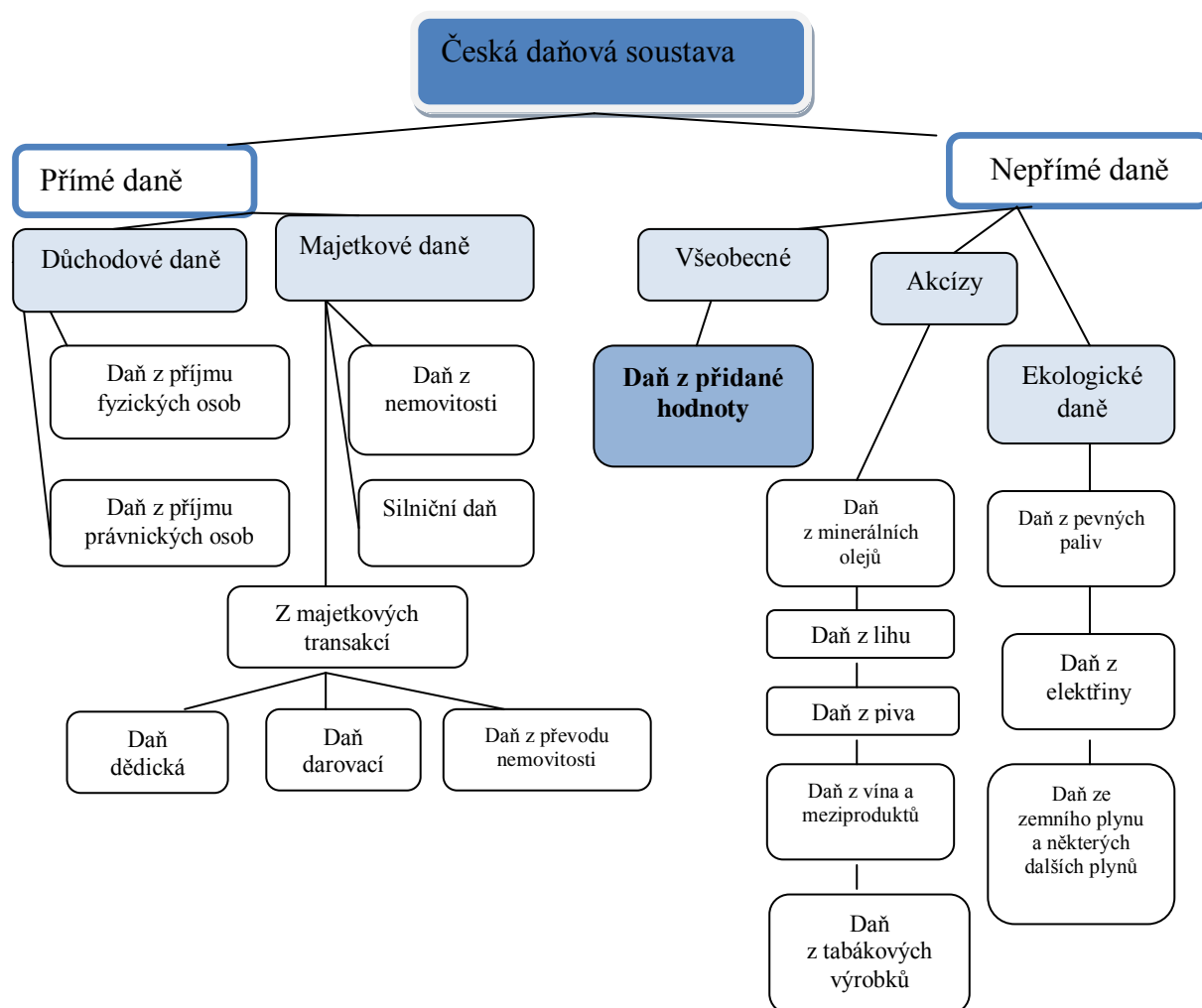
Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu ČR za leden až únor 2010, přílohy [online]. [cit. 10.3.2010] Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_53533.html; vlastní úprava

2.2.1.1 Daňová soustava v České republice

Samotnou definici daně jako takové nenalezneme v žádném právním předpisu České republiky. Zákonná povinnost hradit daň je zakotvena v Listině základních práv a svobod, článek č. 11 odst. 5, Ústavní zákon č. 1/1993 Sb.

Základní normou o soustavě daní, z které se vycházelo, byl zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Tento zákon však byl bez náhrady zrušen v roce 2003, přesto jsou v současné době v českém daňovém systému i nadále uplatňovány tytéž daně. Systém takto používaný můžeme nazvat daně „de iure“ dle zákona.

Schéma č. 2.3



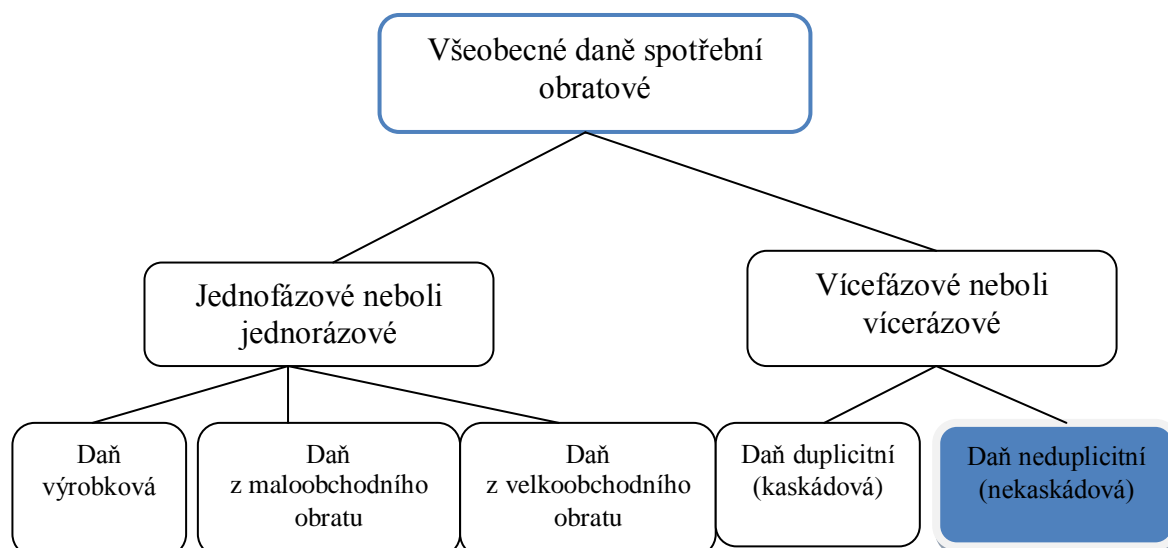
Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. str. 14, vlastní úprava

2.3 Teoretické základy daně z přidané hodnoty

Všeobecné daně z prodeje jsou rovněž označovány jako obrátové daně, protože by měly být uvaleny na celý obrát ekonomických jednotek a měly by postihnout veškeré výdaje spotřebitelů. Problémem zůstává, zda daň vybírat najednou, nebo postupně a v jaké části procesu výroby, tj. při konečném prodeji, nebo podle toho jak se do produktu přidává hodnota každým dalším zpracováním. Jedním z *nejužívanějších* způsobů výběru tohoto typu daně ve světě je právě daň z přidané hodnoty. [15]

Jednotlivé typy daní ze spotřeby

Schéma č. 2.4



Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. str. 173.

S myšlenkou daně z přidané hodnoty, i když s trochu jiným mechanismem než se praktikuje v současné podobě, přišel jako první francouzský vládní ekonom Maurice Laudré, a to již v roce 1954. Tato poměrně mladá daň, kterou poprvé zavedla Francie v r. 1954 pod názvem „Tase sur la valeur ajoutée“ si postupem času získala důvěru v přibližně 120-ti státech světa.

Podstatou DPH je zdanění přidané hodnoty - neboli přínosu subjektu na daném stupni zpracování k hodnotě zboží či služby. V každé firmě, která má podíl na výrobě zdaňovaného zboží nebo poskytování zdaňované služby je přidána k celkové hodnotě statku právě tato suma přínosu. Mechanismus DPH odstraňuje duplicitu daně, dani podléhá jen nová výroba, výrobní vstupy se již podruhé daní nezatěžují – tuto daň tedy můžeme charakterizovat jako *neduplicitní vícefázovou nepřímou obrátovou daň*.

Tedy vícefázové daně jsou ukládány ve veškerých činnostech výroby a prodeje produktu. Pokud se vybírají bez možnosti plátců odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatili v nakoupeném materiálu či polotovaru, hovoříme o dani z obrátu. V situaci kdy, má plátce možnost odpočtu, se jedná o daň z přidané hodnoty. [15]

2.3.1 Způsoby výpočtu DPH

V praxi všechny státy, které v současné době používají DPH, aplikují výpočet pomocí tzv. **nepřímé rozdílové metody** (tzv. fakturační metoda). Tento způsob vychází z odvodu salda (přeplatku nebo nedoplatku). Odvádí se rozdíl mezi daní, která je zaplacená z přijatých závazků dodavatelům, a daní odvedenou z vystavených pohledávek odběratelům vycházející z cen jeho prodaných výrobků nebo služeb a odpovídajících sazeb daně. Daň je určena nepřímo tak, že je od daně celkových výstupů odečtena daň z celkových vstupů za určité období. [15]

Schéma č. 2.5 : *Výpočet nepřímou rozdílovou metodou*

$$\begin{aligned} &\text{Daň na výstupu firmy} - \text{daň na vstupu firmy} = \\ &(\text{výstupy firmy} \times \text{sazba daně v \%}) - (\text{vstupy firmy} \times \text{sazba daně v \%}) \end{aligned}$$

Přímá rozdílová metoda nebo také *účetní metoda* se nepraktikuje. Daň by se v tomto případě vypočítala součtem firemních vstupů a výstupů, rozdílem těchto údajů bychom dostali přidanou hodnotu a pak by se na tuto hodnotu uvalila daň. Metoda by byla administrativně náročná a hlavně následná kontrola správnosti ze strany správních orgánů by byla dosti náročná. [15]

Další metodu lze použít pouze čistě na teoretické rovině - jedná se o tzv. *součtovou metodu*. Pokud bychom předpokládali okamžitou spotřebu všech vyrobených zboží a služeb v ekonomice v daném zdaňovacím období, pak by DPH odpovídala hodnotě hrubého domácího produktu (vypočteného důchodovou metodou) násobeného příslušnou daňovou sazbou. Těžko pak můžeme ovšem rozlišit podíl jednotlivých výrobních faktorů na hodnotě jednoho výrobku či služby u jednotlivých firem. Přidanou hodnotu bychom vyčíslili součtem mezd, rent, zisků a sald úroků a amortizace u jednotlivých ekonomických jednotek čistě z makroekonomického hlediska. [15]

2.3.2 Pozitivní pohled na dopady DPH

Ve prospěch daně z přidané hodnoty jsou v současné době zejména tyto argumenty

- Neutralita
- Vhodnost pro mezinárodní obchod
- Možnost zdaňovat jak služby, tak i zboží
- Odolnost proti daňovým únikům
- Spolehlivost výnosů pro stát

Neutralita – daň není výhodnější pro žádnou výrobní aktivitu, je tedy neutrální jak ke konkurenci, tak i k jednotlivým výrobním postupům. Daň umožňuje zdanit nákup konečného spotřebitele a nezávisí na počtu provedených transakcí a zpracování (na rozdíl od daně z obrátu), ale závisí na celkové výši přidané hodnoty. Refundace daně na vstupu pak znemožňuje další zdanění obrátu již zahrnutého do daňového základu. [7]

Vhodnost pro mezinárodní obchod – z konstrukce daně vyplývá, že je uvalována pouze na přidanou hodnotu vytvořenou v dané zemi. Daň je proto považována za neutrální i k zahraničnímu obchodu, dovoz je zdaňován ve stejné výši jako zboží tuzemské a vývoz není zdaňován. Smyslem toho je vytvoření rovných podmínek pro zahraniční konkurenci, protože sazby zdanění jsou v jednotlivých zemích rozdílné. [7]

Možnost zdaňovat jak služby, tak i zboží – tato daň značně zvyšuje úspěch u výběru daně u služeb, které jsou rizikovější z pohledu daňových úniků. Na rozdíl od jednorázové daně z obrátu, která vyžaduje rozlišení služeb konečné spotřeby nebo výrobní služby, což umožňuje daňovou kreativitu, DPH je stejná pro plátce i neplátce a poskytovatel služby neřeší problém konečné či výrobní spotřeby. Daň z přidané hodnoty může selhávat pouze u služeb, u kterých se obtížně sleduje samotná přidaná hodnota např. finanční služby, a proto obvykle nejsou předmětem DPH. [7]

Odolnost proti daňovým únikům – dobře promyšlený systém daně nutí subjekt, který si chce od celkové daně odečíst zaplacenou daň na vstupu, kontrolovat výši daně u svého dodavatele. Dodavatelé jsou si vědomi, že o jejich zdanitelných vstupech a výstupech existují

doklady, k nimž má kontrolní orgán snadný a celkem rychlý přístup, což je dáno poměrně krátkým zdaňovacím obdobím. Tedy ani v situaci, kdy kontrolní orgány pro velký nával práce nemohou všechny doklady ověřovat, měli by být plátcí daně na pozoru, neboť existuje potenciální kontrola do kříže dodavatelsko-odběratelská. [7]

Spolehlivost výnosů pro stát – v zemích, kde byla DPH zavedena, tvoří její výnos jednu z největších příjmů státních pokladen, právě z titulu její všeobecnosti umožňuje dosahovat vyšších výnosů ze zdanění spotřeby než daně z obrátu. DPH snižuje distorze ve výběru spotřebitelů a je značně odolná proti daňovým únikům. Právě v mezinárodním srovnání byl relativní výnos všeobecné daně ze spotřeby vyšší v zemích s již zavedeným systémem DPH než v ostatních státech. [7]

2.3.3 Negativní vymezení dopadu DPH

Oproti klasickým obrátovým daním má tato daň také svá negativa, pro jejichž dopady není možné vždy DPH aplikovat, jsou to zejména:

- náročnost přechodu na novou daň,
- obavy z dopadu na zvýšení cenové hladiny při zavádění daně,
- administrativní složitosti.

Náročnost přechodu na novou daň – jako každá novinka je to proces jak politicky, tak administrativně velice náročný, bývá spojen se zásahem do celkové struktury národního systému daní. Je to velká změna a je finančně náročná, jak pro subjekty, tak pro státní orgány. K jejímu prosazení v zemích s vyspělou ekonomikou je zapotřebí silné politické podpory. Je nutné provést registraci subjektů, zaškolení jak subjektů, tak orgánů správy daně. Další problém je započtení vstupů již nakoupených majetkových složek, konfliktní je také oblast s již dříve uzavřenými smlouvami se sjednanými cenami (např. rozvod elektřiny). Způsob stanovení daně přináší většinou i úpravu a zpřesnění v účetnictví. [15]

Obavy z dopadu na zvýšení cenové hladiny-

a) v případě nového zavádění DPH – přestože samotná postata DPH je značně jednoduchá, k pochopení v praxi dochází pomalu a obtížně. Přechodným znakem nového zavedení DPH je jistá míra nejistoty a přirozenou reakcí je v dané situaci tuto nejistotu kompenzovat vyšší prodejní cenou. Většina těchto důvodů pro cenové zvýšení je spíše psychologická, než na

ekonomickém základě. Pro zajímavost v České republice došlo v roce zavedení DPH 1993 k celkovému růstu spotřebitelských cen o 20,8%, a z toho polovina je přisuzována právě na vrub zavedení DPH, v následujícím roce byla inflace jen kolem 10%.

b) v případě zvýšení sazby DPH - jelikož je daň obsažena jak v cenách zboží, tak služeb a je stanovena na všech úrovních zpracování, má značný vliv na cenu jednotlivých surovin a komodit na trhu. Pokud je sazba zvýšena, způsobí tato změna zvýšení cenové hladiny v celé ekonomice o větší díl, než je nárůst daně sám o sobě. [15]

Administrativní složitosti – aby byla daň účinná, musí být přesně odváděna – tedy administrativní náklady rostou jak pro plátce daně, tak pro stát. Proto je vhodné legislativně ošetřit úlevy menším firmám, a to buď osvobození od daně (např. vhodným zvolením limitu obratu pro vznik plátcovství), nebo zjednodušení výběru (např. prodloužení zdaňovacího období). Vzhledem k náročné administrativě se nedoporučuje rozvojovým zemím tuto daň zavádět, a odborníci doporučují i nadále využívat daně z obratu jednofázové. Snižuje se tím počet plátců daně a usnadňuje správa. Velkoobchod rovněž většinou vede lépe účetnictví, a pro méně rozvinuté země je výhodnější, kdy počet míst výběru daně je menší. [7]

2.4 Pojem služby a jeho základní charakteristiky

Služba se dá definovat jako hospodářská činnost uspokojující určitou potřebu. Službou vzniká určitých efekt na rozdíl výrobku.

Charakteristika služeb

- *Neskladovatelné* – nelze vyrábět do zásoby
- *Nedělitelné* – poskytnuté služby nelze dělit
- *Nehmotné* – nemají fyzickou podstatu

Členění z hlediska uspokojování potřeb:

- *kolektivní* – většinou hrazeny z veřejných financí - např. obrana státu, soudnictví, školství,
- *individuální* – úhrady ze soukromých zdrojů - např. kadeřnictví.

Rozlišení dle předmětu činnosti:

- *věcné* – činnosti spojené s obnovou a renovací funkce statku - např. opravy, čistírny.
- *Osobní* – činnosti s efektem obohacení duševní stránky člověka - např. divadlo, knihovny.
- *Obchodní* – maloobchod, velkoobchody, pojišťovny, banky.

2.5 Základní pojmy DPH vycházející z legislativy ČR

Hlavní normou v ČR v oblasti daně z přidané hodnoty je od vstupu do EU zákon č. 235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty. Pojmy níže vysvětlené jsou aktuální ke stavu ZDPH ke dni 1. 1. 2010.

Obecná ustanovení

Daň se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek stanovených tímto zákonem.

Předmět daně dle § 2 ZDPH

Předmětem daně s místem plnění v tuzemsku, osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti a to za úplatu je:

- dodání zboží
- převod nemovitostí anebo přechod nemovitosti v dražbě
- poskytnutí služby
- pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání.

Dále je předmětem daně:

- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani.

Zdanitelná plnění – jsou ta plnění, která jsou předmětem daně a zároveň, která nejsou osvobozena od daně - tzn. podléhají dani na výstupu.

Vymezení územní působnosti zákona dle § 3

- *Tuzemsko* – pro účely ZDPH se rozumí území ČR.
- *Území Evropského společenství* – jako území stanovené příslušnou směrnicí ES (vazba na směrnici Rady 2006/112/ES).

- *Třetí země* – území mimo ES, dále se pro účely ZDPH považují i některá území ES². ***Daňové subjekty***

Osoby povinné k dani dle § 5

Osobou povinnou k dani je pro účely ZDPH jak fyzická, tak i právnická osoba, která uskutečňuje ekonomické činnosti, a to samostatně.

Ekonomickou činností je chápána soustavná činnosti například: výroba, obchod, poskytování služeb, ale i využívání hmotného či nehmotného majetku za účelem získání příjmů

Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která *nebyla* založena za účelem podnikání, pokud provádí ekonomické činnosti. Specifickým postavení se vyznačují orgány státní správy jako stát, kraje, obce, které se při výkonu veřejné správy považují za tyto osoby *jen pokud*: ve své činnosti narušují hospodářskou soutěž, uskutečňují ekonomickou činnost, nebo poskytují činnosti vyjmenované v příloze č. 3 (např. dodání energií).

Osoby osvobozené od uplatňování daně dle § 6

Od daně je osvobozena osoba povinná k dani jestliže nepřesáhne částku obratu ve výši 1.000.000,- Kč za nejvýše 12 kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích. Výše obratu je stanovena v návaznosti na trvalou výjimku, kterou si ČR vyjednala v přístupové smlouvě do ES.

Osoby identifikované k dani § 96 a 97

Právnická osoba nepovinná k dani (nebyla zřízena za účelem podnikání) a neuskutečňuje ekonomické činnosti v ČR, pořizuje si zboží z jiného členského státu, jehož hodnota bez daně překročí částku 326 000 Kč v běžném kalendářním roce.

Osoby povinné zaplatit daň dle § 108

- Plátce daně (uskutečňuje plnění s místem plnění v tuzemsku)
- Plátce nebo OID, kterým je poskytována služba dle § 9 odst. 1 s místem plnění tuzemsku osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku. (místo plnění se určuje dle příjemce služby – sídlo, místo podnik nebo provozovna)

² Viz příloha č. 2 přesné znění § 3 ZDPH.

- Plátce nebo OID kterým je poskytnuta služba dle § 10-10d a §10j, zboží s montáží, plyn, elektřina s místem plnění v ČR OPD neusazenou v tuzemsku
- Osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň (např. podnikatel neplátce)
- Plátce nebo OID kteří pořizují zboží z jiného členského státu v tuzemsku

Osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku § 108

Touto osobou se rozumí:

- zahraniční osoba povinná k dani, která nemá provozovnu v ČR,
- osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu v ČR).
- zahraniční osoba, osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (mají provozovnu, ale ta se neúčastní daného zdanitelného plnění).

Plátce daně dle § 94

Plátcem daně mohou být pouze osoby povinné k dani za předpokladu:

- zákonné povinnosti,
- dobrovolného úkonu.

Sazby daně u zdanitelného plnění § 47

U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje

- a) základní sazba daně ve výši **20 %**, nebo
- b) snížená sazba daně ve výši **10 %**.³

U služeb se obecně aplikuje základní sazba, pokud není v ZDPH stanoveno jinak. Snížená sazba se uplatňuje u služeb uvedených v příloze č. 2. Pro uplatnění snížené sazby se používá Standardní klasifikace produkce platná k 1. 1. 2003. Sníženou sazbou zdaňujeme jen ty služby, které odpovídají současně *číselnému kódu SKP a uvedenému slovnímu popisu* v textu přílohy 2. Snížené sazbě podléhají rovněž stavební a montážní práce uvedené v § 48 a § 48a ZDPH.

³ Zdroj: Zákon č. 235/2004 Sb. platný ke dni 1. 1. 2010.

Stanovení místa plnění

Tabulka č. 2.6 Pravidla pro stanovení místa plnění u zboží

Druh plnění – způsobem	Místo plnění
Dodání bez přepravy a odeslání	Místo, ve kterém se zboží nachází v okamžiku dodání
Dodání s přepravou nebo odesláním	Místo zahájení přepravy, a nebo místo odesílání
Dodání zboží s instalací, případně s montáží	Místo výkonu instalace, případně montáže zboží
Na palubě lodi, letadla, vlaku	Místo kde byla zahájena přeprava cestujících
Převod nemovitosti	Místo kde se převáděná nemovitost nachází
Dodání plynu (distribuční síť), elektřiny – obchodníkovi OPD za účelem dalšího prodeje	Sídlo, místo podnikání, provozovna, pro kterou je dodáváno
Dodání plynu (distribuční síť) – jiné osobě	Místo spotřeby zboží (část spotřebovaná) – pro nespoteřovanou část: sídlo, místo podnikání, provozovna, pro kterou je dodáváno
Dodání elektřiny – jiné osobě	sídlo, místo podnikání, provozovna, pro kterou je dodáváno
Pořízení zboží z jiného členského státu	Místo, kde končí přeprava k pořizovateli
Dovoz zboží (z pohledu dovozce)	Místo plnění je členský stát při vstupu ze třetí země na území ES

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pro místo plnění u uskutečňování služeb platí dvě různá základní pravidla pro stanovení místa je důležité:

- o jaký typ služby se jedná (zvláštní případy §10 a další)⁴,
- pro koho se služba poskytuje (osoba povinná nebo nepovinná k dani).

Poskytuje-li se služba osobě **povinné k dani**, za místo plnění se považuje sídlo, místo podnikání nebo provozovna *toho, kdo službu přijímá*.

Při poskytnutí služby osobě **nepovinné k dani** se místo plnění řídí podle sídla nebo místa podnikání, případně podle provozovny *poskytovatele služby*.⁵

Poskytnutí služby dle § 14

Pro účely ZDPH se považují za poskytnutí služby všechny činnosti, které se nepovažují za: dodání zboží, převod nemovitosti.

⁴Znění ZDPH platné k 1. 1. 2010, § 9 až § 10k uvedeno v příloze č. 3

⁵ Podrobnější rozpracování určení místa plnění u služeb je rozpracováno v části č. 4. této práce

Službami se rozumí také: převod a využití práv, vznik a zánik věcného břemene. Poskytnutí služby za úplatu je také poskytnutí služby k účelům, které nesouvisí s ekonomickou činností, jako je dočasné využití obchodního majetku pro osobní spotřebu nebo pro zaměstnance, pokud byl u tohoto majetku uplatněn odpočet daně.

Službou je rovněž přijetí závazku zdržet se určitého jednání dle § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH, jedná se vlastně o nečinnost za úplatu v určitých situacích - např. dřívější odstoupení od nájemní smlouvy nájemcem, neprovádění obchodních aktivit v určité lokalitě apod.

Negativní vymezení, *co není službou*: prodej a vklad podniku, postoupení plátcovy pohledávky. [21]

Tabulka č. 2.7⁶ *Pravidla pro určení místa plnění u služeb*

Příjemce služby	Druh plnění – způsobem	Dle § ZDPH	Místo plnění služby
OPD nebo její provozovna (ČR,JČS,ZO)	Poskytnutí jiné služby než taxativně vymezené v ZDPH	9 (1)	Sídlo, místo podnikání, provozovna příjemce
ONP (ČR,JČS,ZO)	Poskytnutí jiné služby než taxativně vymezené v ZDPH	9 (2)	Sídlo, místo podnikání, provozovna poskytovatele
OPD nebo ONPD	Služby vztahující se k nemovitostem	10	Místo, kde se nemovitost nachází
OPD nebo ONPD	Přepravní služby osob	10a	Území konání přepravy
OPD nebo ONPD	Kulturní, vzdělávací, umělecká, sportovní, vědecká, zábavní apod.	10b	Místo konání akce
OPD nebo ONPD	Služba stravování	10c	Místo skutečného poskytnutí služby
OPD nebo ONPD	Krátkodobý nájem dopravních prostředků	10d	Místo předání prostředku zákazníkovi do držení, užívání
OPD nebo ONPD	Nájem dopravních prostředků (třetí země)	10j	Místo skutečného použití
ONPD	Služba poskytnutá zprostředkovatelem	10e	Místo, plnění zajišťovaného plnění
ONPD	Přeprava zboží	10f	Území konání přepravy
ONPD	Přeprava zboží mezi členskými státy	10f	Území konání přepravy
ONPD	Služba související s přepravou, oceňování movité věci a práce na movité věci	10g	Místo kde jsou služby skutečně poskytovány
ZO nepovinná k dani	Služby vyjmenované v§ (reklamní, poradenské, nájem movitých věcí...)	10h	Sídlo či místo pobytu příjemce služby

⁶ Zdroj: Vlastní zpracování.

3 Vývoj daně z přidané hodnoty v souvislosti s právem Evropského společenství

3.1 Podstata harmonizačního procesu

Druhá polovina 20. století je spojená s nástupem globalizace a tím vznikají problémy v oblasti zdaňování, které *nutí* státy k vzájemné spolupráci v daňové oblasti, aby se procesům mezinárodního obchodu kladlo co nejméně překážek.

Důvody spolupráce v oblasti daní především v rozvoji mezinárodního obchodu:

- Multinacionální korporace s několika dceřinými společnostmi kde se obtížně rozpoznává mateřská země, obchod se přesunul z regionálních rozměrů na celosvětovou úroveň.
- Stále více tuzemců, rezidentů jedné země pracuje v zahraničí.
- Mezi státy putuje více komodit ve formě polotovarů pro další zpracování.

Daňovou spolupráci považovanou za krok ke sladování společných daňových systémů lze provádět pomocí různých forem:

1. *Daňová koordinace* – sjednávání dohod, a to s cílem *zamezit praní špinavých peněz* a omezení škodlivé daňové konkurence. Cílem daňové koordinace je v podstatě stanovení *minimálního standardu* transparentnosti a *výměny informací* o jednotlivých daňových systémech. Tento princip je využíván v zemích OECD. Představuje první krok ke sladění.
2. *Daňová aproximace* – směr daňové spolupráce, kdy cílem *nemusí být ve sladování* jednotlivých daňových systémů, ale *pouze v jejich přiblížení*.
3. *Daňová harmonizace* – naprosté přizpůsobení se a sladování jednotlivých národních daňových systémů a i jednotlivých daní. Harmonizace je založena na *principu dodržování společných pravidel*, může se týkat jak konstrukcí daní, tak i jejich administrativy.

Harmonizaci lze považovat za proces, který zahrnuje jednotlivé fáze, a to:

- výběr daní, které budou harmonizovány,
- daňový základ a míra jeho zharmonizování,
- harmonizace daňové sazby.

V rozporu s působením daňové harmonizace může mít vliv tzv. *daňová konkurence*. Daňová konkurence není jev až tak škodlivý, může stimulovat ekonomickou soutěž, vytvářet úspory ve veřejných rozpočtech a umožňuje vznik nových zkušeností nebo předávání tzv. *dobrých praxí* mezi jednotlivými státy. Tyto vlivy mohou existovat vedle sebe, aniž by se nějak vážně narušovaly. [13]

3.2 Zakotvení procesu daňového sbližování v předpisech EU

Evropské společenství (bývalé EHS) vzniklo z důvodu zabezpečení volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. Primární právo se zakládá na těchto svobodách, které jsou zakotveny v *primárním komunitárním právu* - zakládajících smlouvách.

Za prvotní předpoklad spolupráce členských zemí v oblasti daní můžeme považovat *Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství* z Říma roku 1957, kde schválili v kapitole č. 2 „Daňová ustanovení“, k harmonizaci se vztahují články 95 až 98. Protože smlouvy o založení ES byly několikrát novelizovány a doplňovány, dotkly se tyto změny pochopitelně i článků vztahujících k harmonizaci daní. Podstatná změna nastala schválením *Amsterdamské smlouvy* (rok 1997), která přečíslovala původní články a zrušila článek č. 97, který omezoval kaskádovité daně z obratu. Vyřazení článku je logické, neboť v té době již všechny státy Společenství uplatňovaly jediný typ nepřímě všeobecné daně, a to *daň z přidané hodnoty*. [13]

Přístupové smlouvy také obsahují daňová ustanovení, která zaručují novým vstupujícím státům výjimky vzhledem k jejich národní daňové legislativě a usnesením ES, a to většinou na přechodnou dobu.

Od 1. 12. 2009 vstoupil v platnost pro Evropská společenství zásadní dokument *Lisabonská smlouva*, daním se věnuje v člancích 110 až 113 části Smlouvy o fungování Evropské unie. V této smlouvě se co do obsahu článků o daňových ustanoveních nic nezměnilo, tyto byly jen opět přečíslovány. [14]

Články smlouvy k daňové problematice

- **Článek 110** (původně č. 95, ESE č. 90) – vztahuje se k nepřímým daním. Stanovuje zákaz uvalovat na dovážené výrobky vyšší daň, než kterou uvalíme na domácí výrobky.
- **Článek 111** (původně č. 96, ESE č. 91) – vymezuje zahraniční obchod a nepřímé daně. Refundace daní v případě vývozu nesmí být vyšší, než daň, která na ně byla původně uvalena.
- **Článek 112** (původně. 98, ESE č. 92) - dovoz a vývoz v souvislosti s přímými daněmi. Ustanovuje zákaz zvýhodnění vývozu do členských zemí formou úlev na přímých daních a recipročně.
- **Článek 113** (původně 99, ESE č. 93) – vztahuje se k harmonizaci nepřímých daní. Stanovuje nutnost harmonizovat nepřímé daně, sladit legislativu jednotlivých členských států v oblasti nepřímých daní v rozmezí nutném pro jednotný vnitřní trh.⁷
[14]

3.3 Legislativní základy harmonizačního procesu nepřímých daní

Hlavním cílem procesu sladění nepřímých daní je fungování společného jednotného vnitřního trhu Evropských Společenství (zaveden k 1. 1. 1993) týká se především harmonizace **daně z přidané hodnoty**. *Jednotný trh je založen na čtyřech základních svobodách:*

- ***volný pohyb zboží,***
- ***volný pohyb osob,***
- ***volný pohyb služeb,***
- ***volný pohyb kapitálu.***

⁷ Původní znění článku 99 jsou uvedena v příloze č. 4

3.3.1 Proces harmonizace v oblasti DPH v časovém sledu

- 1954 - vznik DPH ve Francii („Tax sur la valeur ajoutée“).
- 1960 - Evropská komise zřídila skupinu pro stanovení společné nepřímé daně v EHS „The EHS Reportson Tax Harmonization“.
- 1967 - První Směrnice Rady 67/227/EHS - stanovení co je principem DPH.
- 1977 - Šestá směrnice Rady 77/388/EHS - zásadní dokument prohloubení harmonizace národních úprav DPH.
- 1979 - Směrnice Rady 79/1070/EHS - spolupráce a výměna informací v oblasti DPH.
- 1979 - DPH se stává příjmovou složkou rozpočtu EU.
- 1993 - k 1. 1. zavedení jednotného vnitřního trhu, zrušení daňových hranic uvnitř Společenství, nařizující Směrnice 91/680/EHS.
- 1993 - vznik informačního systému VIES, pak statistický kontrolní systém INTRASTAT.
- 1993 - vstupuje v účinnost minimální hranice daňových pásem, nařizující Směrnice 92/77/EHS.
- 2003 - Nařízení č. 1798/2003 o výměně informací, stanovuje podmínky správních orgánů dále zřízení možnosti společných kontrol.
- 2005 - Nařízení č. 1777/2005 ze dne 17. 10. 2005, kterým se stanoví prováděcí pravidla k Šesté směrnici s účinností od 1. 7. 2006.
- 2007 - Účinnost Směrnice Rady 2006/112/ES „recast“.

3.3.2 Základní legislativní akty sekundárního práva ES k DPH

3.3.3 Směrnice

Význam směrnic jako nástrojů harmonizace spočívá v povinnosti jejich implementace členských států do svého národního právního řádu ve stanovené lhůtě. Směrnice však ponechává na výběr členským státům, jakým způsobem proces implementace, tedy zajištění respektování, užívání i vymáhání obsahu směrnice, realizuje. Proces schvalování směrnice a jejího vstupu v platnost dává dostatečný časový prostor národním legislativám k včasné implementaci.

První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. 4. 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu: uváděla potřebu zavést systém daně

z přidané hodnoty ve všech členských zemích nejpozději k 1. 1. 1970, (tento termín nebyl dodržen, byl později odkládán navazujícími směrnicemi).

Druhá směrnice Rady 67/228/EHS: uvedla definici předmětu DPH a vymezila základní pojmy: místo zdanitelného plnění, území státu, dodání zboží, poskytnutí služby, osobu podléhající dani. Umožňovala zavedení různých sazeb daně a opravňovala jednotlivé členské země k národním odlišnostem (v r. 1977 nahrazena 6. směrnicí).

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS: prohloubila harmonizaci národních úprav DPH, zrušila zdaňování dovozů. Podle této směrnice došlo k realizaci financování rozpočtu Evropských společenství z vlastních zdrojů včetně odvodu části národních výnosů DPH.

Osmá směrnice 79/1072/EHS a Třináctá směrnice 86/560/EHS: se zabývají vrácením DPH osobám povinným k dani na území Evropských společenství.

Směrnice Rady 91/680/EHS: zrušila daňové hranice uvnitř Evropských společenství, směrnice vešla v platnost 1. 1. 1993. Byl zaveden Jednotný vnitřní trh Evropských společenství. Nákupy soukromých osob se zdaňují výhradně v zemi původu (s výjimkou nových dopravních prostředků), systém dovozu a vývozu mezi členskými státy navzájem je nahrazen tzv. intrakomunitárním plněním uvnitř společenství, kromě třetích zemí, tj. zemí mimo EU.

Směrnice Rady 92/77/EHS: stanovila minimální sazby DPH. Systém je založen na dvou daňových sazbách: základní a snížená. S účinností od 1. 1. 1993 zavedla směrnice minimální hranice daňových pásem. Minimum pro základní sazbu je 15 % a 5 % pro jednu až dvě snížené sazby. Dovolovala přechodné období, kdy mohly členské země mít i nižší sazbu než 5 %. Prodlužování lhůty pro minimální sazby bylo několika dalšími směrnicemi (96/95/ES, 92/77/EHS, 99/49/ES, 2001/4/ES). Směrnice 2005/92/ES, stanovila konečný termín prodloužení do 31. 12. 2010.

Rozhodnutí Rady 2006/774/ES ze dne 7. 11. 2006 si může každý členský stát ve výjimečných případech stanovit tři služby s vysokým podílem lidské práce zařazené mezi sníženou sazbou DPH.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je platná od 1. 1. 2007. Tato směrnice nepřinesla zásadní změny, ale sloučila všechny směrnice v oblasti DPH do jedné. Tím se z ní stal **základní předpis**, který sloučil texty různých dokumentů v jedno. Někdy je také nazývána „Recast“ šesté směrnice jejíž věcný obsah převzala. Snížené sazby se mohou uplatňovat pouze u kategorií, které uvádí příloha č. III. I tento předpis již prošel novelizací.

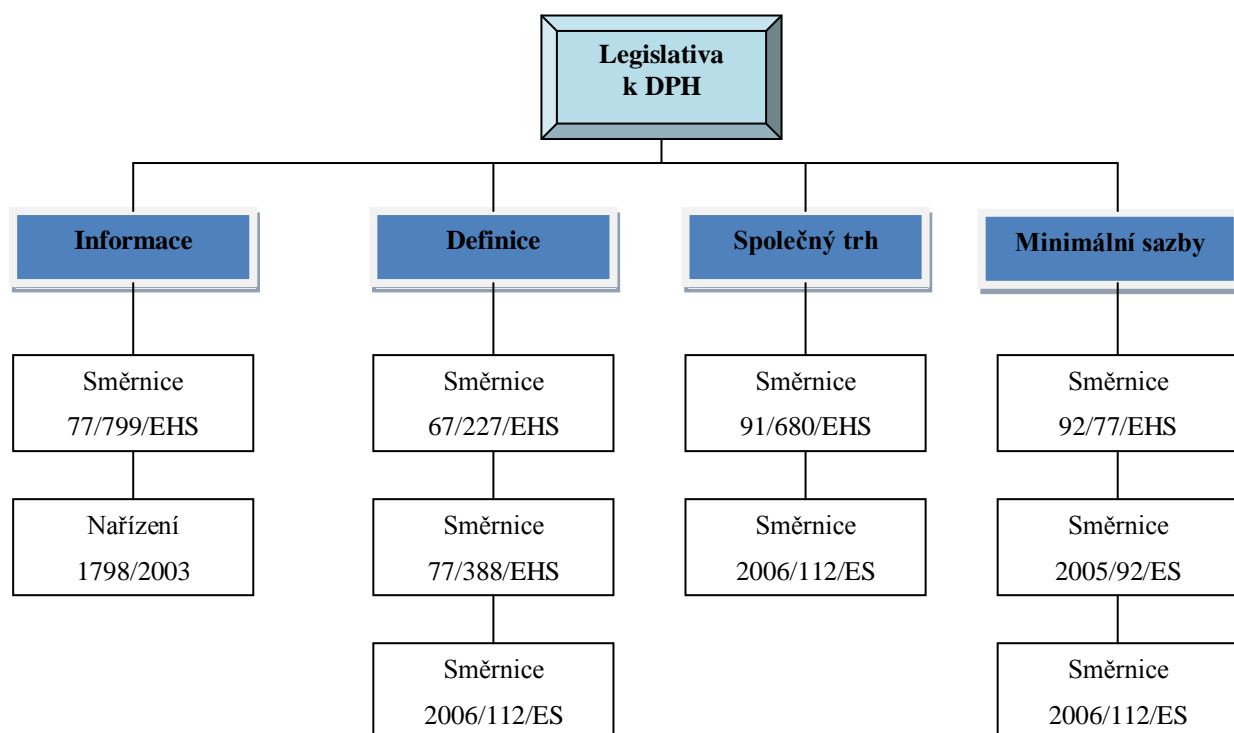
Směrnice Rady 2009/47/ES platná od 1. 6. 2009 umožňuje aplikovat sníženou sazbu DPH na vybrané, lokálně poskytované služby náročné na lidskou práci a některé zboží. Mění některé přílohy směrnice 2006/112/ES, doplňuje přílohu III a ruší přílohu IV. Služby původně uvedené v příloze č. IV se staly součástí přílohy č. III.(zavádí trvale možnost uplatňovat snížené sazby DPH např. u restaurací, dodání knih, kadeřnictví apod.).

Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. 2. 2008 mění směrnici 2006/112/ES. Tato novelizace určuje **některá nová pravidla pro určení místa zdanitelného plnění u poskytování služeb**. Místo zdanění je tam, kde se služba spotřebovává. Některé změny místa poskytnutí služby mají účinnost až od roku 2015. Protože se rozšiřuje okruh služeb poskytnutých bez daně, zavádí směrnice povinnost vykázat služby v souhrnném hlášení.

Směrnici 2008/9/ES, která s použitím od 1. 1. 2010 stanovuje prováděcí pravidla pro vracení DPH podle článku 170 Směrnice 2006/112/ES. Tato změna se promítla do nové koncepce vracení DPH zaplacené v jiném členském státě. Změny spočívají v elektronickém podání, mělo by proceduru vracení daně zjednodušit a zrychlit.

Směrnici 2008/117/ES, ze dne 16. 12. 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES je sledován boj proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství od 1. 1. 2010. Tato změna se promítla především jako nová pravidla pro podávání souhrnného hlášení, jejich elektronická podoba a až na výjimky nutnost měsíčního podávání. [14]

Schéma č. 3.1

Zásadní předpisy v oblasti DPH

Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. akt. vyd. str. 124.

3.3.4 Judikáty

Při správné aplikaci směrnice je nutné přihlédnout ne jen k samotnému textu, ale také k výkladům *Evropského soudního dvora*. Při implementaci příliš odchylovící se od směrnice se mohou jednotlivé daňové subjekty dovolávat práva přímého účinku směrnice. Přestože právo ES není precedentní, ESD zpravidla přihlíží k již proběhnutým kauzám neboli judikátům.

Převážná většina daňových problémů se řeší pomocí procesu tzv. předběžné otázky.

3.3.5 Nařízení ES

Nařízení je aktem komunitárního práva, který je závazný jak pro všechny členské státy, tak i pro fyzické i právnické osoby jednotlivých členských států.

Nařízení jsou obecně a přímo závazné *ihned po nabytí účinnosti* na rozdíl od postupné implementace směrnic. *Nařízení má přednost před národní normou v případě že je tato v rozporu*. Např. Nařízení Rady č. 1798/2003/ES o administrativní spolupráci v oblasti DPH.

3.4 Plánovaný vývoj DPH v EU

Směrnice Rady 2008/8/ES, kterou byla s účinností od 1. 1. 2010 novelizována Směrnice 2006/112/ES (tzv. recast 6. směrnice) zásadním způsobem mění stávající pravidla pro stanovení **místa plnění u služeb, a tím určení členského státu zdanění**. Nová pravidla této směrnice jsou zaváděna postupně, většina je již zavedena od **1. 1. 2010**. Dále tyto změny budou pokračovat směrem k postupnému rozšiřování zdanění služeb ve státě spotřeby. Změny nastanou pro některé druhy služeb od 1. 1. 2011, 1. 1. 2013 a 1. 1. 2015. [18]

Podstatou změny je nové základní pravidlo pro určení místa plnění u přeshraničních služeb poskytovaných **osobám povinným k dani**, podle kterého se místo plnění přesouvá do státu, kde má sídlo, případně provozovnu, které se služba poskytuje, **příjemce služby**. U těchto služeb poskytovaných v rámci Společenství se uplatní tzv. reverse charge mechanismus, tzn.. že povinnost přiznat a zaplatit daň se přenáší na **příjemce služeb**.

Při poskytnutí služby **osobám nepovinným k dani** zůstává zachováno stávající základní pravidlo, podle kterého je místo plnění určeno dle sídla nebo provozovny poskytovatele služby. [25]

Nadále se budou u některých druhů služeb uplatňovat **speciální ustanovení** vybočující ze základních pravidel, a to převážně v případech, které korespondují se zásadou zdanění ve státě spotřeby. Stávající jednotná aplikace pro osoby povinné i nepovinné k dani se bude uplatňovat například u služeb souvisejících s nemovitostí, včetně ubytování, přepravy osob nebo některých služeb v oblasti kultury, sportu a vzdělávání. Např. od roku 2011 bude místem plnění místo konání veletrhu jen v případě, že služby budou poskytovány OPD, v případě poskytnutí služby ONPD bude místo plnění dle sídla, provozovny poskytovatele služeb. [24]

Okruh služeb, které se budou zdaňovat jednotně ve státě odběratele bez ohledu na to, zda je to osoba povinná či nepovinná k dani, se bude postupně rozšiřovat. Např. od roku 2015 se takové pravidlo bude vztahovat na elektronicky poskytované služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a telekomunikační služby.

Další jednotlivé zásahy se budou týkat speciálních ustanovení pro zdanění intrakomunitární přepravy zboží, nájmu dopravních prostředků a některých dalších druhů služeb. [25]

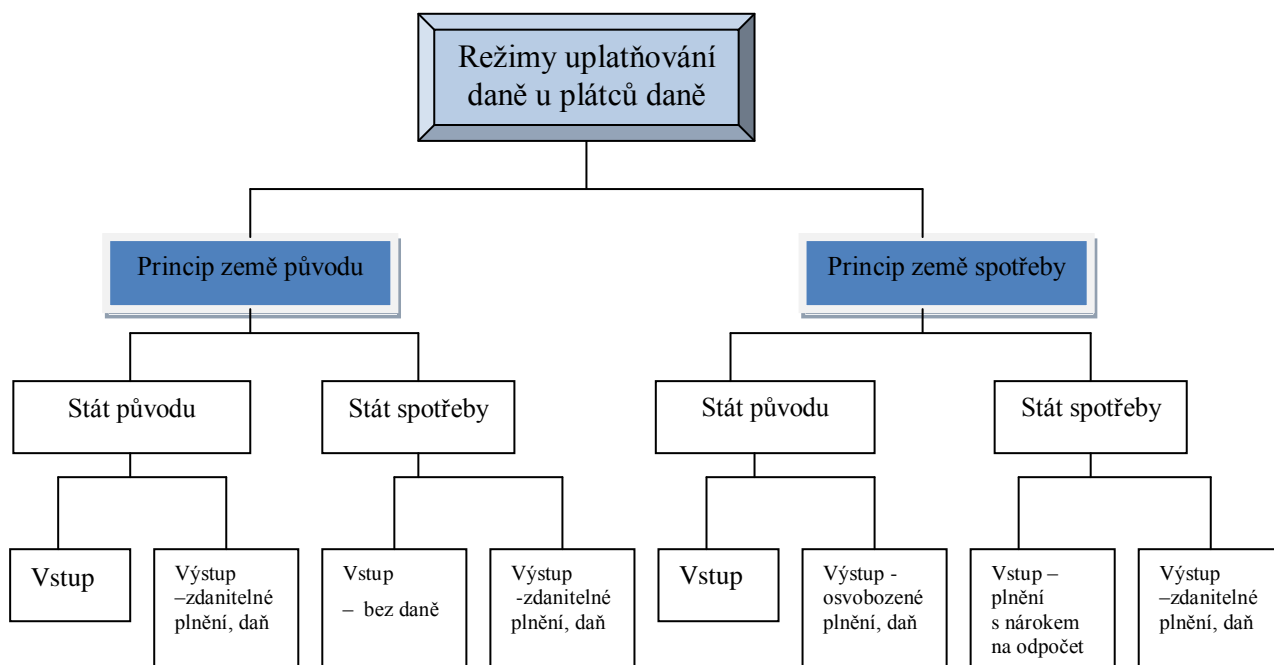
3.4.1 Principy uplatňování DPH

Evropská komise stále více diskutuje o vizi uplatňování pouze „principu země původu“, což by mělo směřovat ke sjednocení sazby DPH a dalšímu snadnějšímu obchodu mezi členskými státy.

Princip země „původu“ (Origin Principle) – DPH se vybere už v zemi, z které se dodává či poskytuje zdaňovaná komodita. Při použití tohoto principu se uplatňují sazby platné pro zemi původu (s výjimkou nového dopravního prostředku - zde platí princip spotřeby, a v modifikaci v cestovním ruchu). *Princip je dosud málo aplikován.*

Princip země spotřeby „určení“ (Destination Principle) – DPH se vybere až v členském státě, ve kterém se nachází příjemce zdanitelného plnění. Z hlediska dodávajícího subjektu jde v této situaci o osvobozené plnění. Ve státě určení se daň vybere buď celním orgánem při dovozu, v případě osoby nepovinné k dani. V případě plátce, který komoditu přijímá, bude povinen částku zahrnout do své povinnosti na výstupu (tzv. odložená platba). Při použití tohoto způsobu výběru daně jsou uplatňovány sazby platné v zemi spotřeby. *Tento princip je v současné době uplatňován nejvíce.* [14]

Schéma č. 3.2 *Použití principu země původu a země spotřeby*



Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii. 4. akt. vyd.*, str. 119.

3.4.2 Překážky harmonizace

Ke ztížení zamýšleného procesu, ale i procesu harmonizace daní jako celku může docházet především z důvodu, že u většiny procedurálních otázek, které se týkají daní, je vyžadován **všeobecný souhlas všech členských zemí**. Vstupem deseti zemí v roce 2004 a dalších dvou v roce 2007 vzrostl počet členských států Evropských společenství na 27. S rozšířením prostoru Evropského jednotného trhu ale stoupl i počet národních odlišností, různých národních zájmů, ať už spjatých s politickou situací daných zemí nebo daných historickým vývojem. Rozdílnost daňových systémů jednotlivých států zcela přirozená.

I přes značnou míru unifikace daně v současné době nelze předpokládat v EU zásadní nové změny v oblasti zdaňování DPH v nejbližším časovém horizontu.

3.5 Vývoj DPH v ČR

Z pohledu do historie zdaňování spotřebními daněmi je zajímavé období vývoje až po listopadu 1989.

3.5.1 Geneze všeobecných daní ze spotřeby v ČR

- **1. 1. 1991** sjednocení daně z obratu do 4 pásem z prodejní ceny
- **2. 5. 1991** plošné snížení daní z obratu z prodejní ceny
- **1. 1. 1993** vznik nové daňové soustavy
- **1. 1. 1993** Zákon č. 588/1992 Sb., o dani přidané hodnoty
- **1. 5. 2004** Den vstupu ČR do EU
- **1. 5. 2004** Zákon č. 235/2004 Sb., o dani přidané hodnoty

3.5.2 Směrnice 2006/112/ES a legislativa ČR

Česká republika si vyjednala při vstupu do EU odchylky či dočasné změny, které tato směrnice umožňuje:

- *limit stanovený pro povinnou registraci* plátce ČR umožňuje dle čl. 287 poskytovat osobám povinným k dani osvobození od daně tam, kde nepřesáhnou roční obrat roven přepočtu částky 35000 EUR v Kč, v kursu platném ke dni přistoupení 1. 5. 2004. V ZDPH tuto výjimku najdeme v § 6.⁸

⁸ Podrobněji uvedeno v části 2.5 Základní pojmy DPH vycházející z legislativy ČR

- *uplatnění snížené sazby* dle článku 98 (taxativně vymezuje příloha III. Směrnice). V ČR se sníženou sazbou zdaňuje dle přílohy č. 2 k ZDPH, dále § 48, § 48a. ČR *nevyužívá možnosti* stanovené směrnicí 2009/47/ES snižovat sazbu u dalších nově vložených služeb do přílohy III směrnice (např. restaurační a cateringové služby).
- *dle hlavy XIII Směrnice (Odchyly)* přesně uvádí plnění, která mohou členské země odlišně zdaňovat, než uvádí obecná část směrnice. Pro ČR uvádí čl. 381 tzv. trvalou odchylku tj. pokračovat v osvobození plnění mezinárodní přeprava osob, v ZDPH dle § 70. Tato odchylka je sjednána na dobu, pokud stejné osvobození uplatňuje některý jiný členský stát, který byl členem k 30. 4. 2004.

Novela č. 489/2009 Sb., zákona č. 235/2004 Sb., o dani přidané hodnoty, která vyšla ve sbírce zákonů až k 31. 12. s účinností od 1. 1. 2010 byla vynucena zejména těmito předpisy EU novelizacemi směrnice 2006/112/ES:

- Směrnice 2008/8/ES,
- Směrnice 2008/9/ES,
- Směrnice 2008/117/ES.

Novela ZDPH, která byla vyhlášena ve sbírce zákonů už k 20. 10. 2009 s účinností od 1. 1. 2010 je neméně významná, protože přinesla změnu sazeb, respektive zvýšení sazeb o 1%, tedy sazby platné pro rok 2010:

- a) základní sazba 20%,**
- b) snížená sazba 10%.**

Toto zvýšení DPH přitom nelze přičíst ničemu jinému než fiskálním záměrům vlády vzhledem k vývoji české ekonomiky a stále probíhající krizi a s ní spojeným propadem v příjmech státních rozpočtů.

V tomto směru směrnice 2006/112/ES umožňuje členským státům dle komunitárního práva sazby snižovat až na 15 % u základní sazby a na 5 % u sazby snížené – v ČR není tato možnost využita, stávající trend ukazuje spíše na zvyšování sazeb

4 Praktická aplikace DPH při poskytování služeb v rámci EU ve vybraných případech

Český zákon o DPH považuje v podstatě za poskytování služeb všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Mechanismus zdaňování služeb zaznamenal spolu se vstupem České republiky do Evropské unie od 1. 5. 2004 zásadní změny. Hlavní rozdíl v období zdaňování DPH do konce dubna roku 2004 bylo, že podstatné **kritérium spotřeby, použití nebo využití poskytované služby** určovalo pravidla pro přiznání osvobození dle § 46 ZDPH účinného do 30. 4. 2004.

Aby nedocházelo k rozporům a pro správnou aplikaci zákona o DPH se stalo nejdůležitější kritérium **stanovení místa plnění**. Předmětem daně jsou jen takové služby, které jsou poskytnuty s **místem plnění v tuzemsku**.

4.1 Stanovení místa určení u služeb v roce 2008

V § 9 ZDPH v platném znění pro rok 2008 je stanoveno místo plnění obecně, nejedná se tedy o konkrétní vymezení služeb. Znamená to, že v případě poskytnutí služby, která není vyjmenována v ustanovení § 10 ZDPH (speciální ustanovení), zdaňuje se dle § 9 ZDPH. Místo plnění u takto poskytovaných služeb je dle § 9 ZDPH určeno dle **sídla** u právnických osob a **místa podnikání** u fyzických osob, které poskytují služby.⁹ [5]

V § 9 odstavci 2 ZDPH je stanoveno místo plnění v případech, kdy poskytující osoby mají zřízenou provozovnu - v případě poskytnutí služby provozovnou je místo plnění tam, kde je umístěna provozovna.

Výjimky z obecného pravidla jsou obsahem § 10 ZDPH jedná se o taxativně vymezené služby, u kterých je **odlišné místo plnění od sídla osoby** (místa podnikání) **osoby**, která je poskytovatelem.

- § 10 odst. 1 ZDPH - služby vztahující se k nemovitosti (včetně realitní kanceláře, odhadce, architekta, stavebního dozoru) - *místo plnění je tam, kde se nachází nemovitost.*

⁹ Znění ZDPH § 9 až 10 v platném znění roku 2008 uvedeno v příloze č. 5.

- § 10 odst. 2 a 3 ZDPH - přepravní služby, přeprava jak v tuzemsku, tak mezi členskými státy:
 - místem plnění je *území* uskutečňování přepravy,
 - přeprava zboží mezi členskými státy - *místo zahájení* přepravy.

- § 10 odst. 4 písmeno b) ZDPH - služby přímo související s přepravní službou (osob nebo zboží), které mají charakter služeb, bez kterých by se přeprava nemohla uskutečnit - např. nakládka či vykládka. V případě přepravy:
 - *osob* - nelze uplatnit systém přenesení místa plnění dle § odst. 5 ZDPH do státu, který vydal DIČ osoby přijímající službu - v tomto případě je za místo plnění považováno *místo, kde jsou služby uskutečňovány*.
 - *zboží* – za místo plnění je považováno *místo, kde jsou služby uskutečňovány* pouze v případě, pokud není splněna podmínka ustanovení § 10 odst. 5) ZDPH – o přesunu místa plnění do státu, který vydal DIČ osoby přijímající službu (viz další odstavec).

- § 10 odst. 5) ZDPH - služba přímo související s přepravou mezi státy unie pro ORD v JČS, za místo plnění se považuje *území státu, který vydal DIČ které tato ORD v JČS poskytl*a.

- Poskytnutí služby osobou, která zastupuje jinou osobu, a to na základě mandátní smlouvy nebo smlouvy o obchodním zastoupení (dle Obch. Z.). tzn. osobou, která jedná jménem a na účet zastoupené osoby – místo plnění se stanoví dle § 10 odst. 12 ZDPH:
 - písmeno a) - přeprava zboží mezi členskými státy - *místo zahájení přepravy* (spediční firmy),
 - písmeno b) - zajištění služby souvisejí přímo s přepravou zboží mezi členskými státy - *místo uskutečnění služby* (zajištění nakládky zboží spediční firmou).
 - písmeno c) – jiné služby, které nejsou uvedeny v písmeni a), b) nebo „reverse charge“ služby uvedené v § 10 odst. 6 ZDPH - jedná se tedy o blíže nespecifikované služby - důležité je, *kde má místo plnění zajišťovaná služba*. Dále je ovšem v §10 odst. 13 ZDPH v případě, že příjemce služby je ORD JČS, je stanovena přednost DIČ

příjemce dané služby, tj. za místo plnění se považuje *území státu, který vydal DIČ, které tato ORD v JČS poskytla*.

Pod tyto služby může spadat také služba typu zajištění dodání zboží nebo zajištění dodání zboží s jeho přepravou – v takovém případě se místo *plnění posuzuje z pohledu příjemce služby zprostředkování* (např. zprostředkovatel zajistí dodavatele zboží z JČS - místo plnění se určuje dle místa, kde se zboží nachází po ukončení jeho přepravy odběrateli). [4]

Praktické příklady určování místa plnění u přepravy zboží a služeb s tím souvisejících, z pohledu českého plátce jsou uvedena v následující tabulce č. 4.1.

Místo plnění u přepravy a služeb s tím souvisejících
Tabulka č. 4.1

Poskytovatel	Služba	Příjemce služby	§ určení místa plnění dle ZDPH	Místo plnění	Zdaní osoba	Zdůvodnění
Plátce ČR	přeprava začíná i končí v ČR	ORD z JČS	10 (2)	ČR	Plátce ČR	přeprava uskutečněna v ČR, nezáleží pro koho
Plátce ČR	přeprava začíná v ČR, končí v JČS	Plátce ČR	10 (2)	ČR	Plátce ČR	v ČR zahájení
Plátce ČR	přeprava začíná v ČR, končí v JČS	ORD z JČS	10 (2)	JČS	ORD z JČS	dle sděleného DIČ, plátce ČR neuplatní DPH
Plátce ČR (B)	svoz před vlastní přepravou do JČS po ČR	Plátce ČR (A)	10 (2)	ČR	Plátce ČR (B)	plátce (B) zatíží českou DPH přesto že, přeprava pokračuje do JČS, uskutečněno v ČR
Plátce ČR (A)	celá přeprava (včetně svozu od plátce B) do JČS	ORD z JČS	10 (2)	JČS	ORD z JČS	dle sděleného DIČ, plátce ČR neuplatní DPH v ČR
Plátce ČR (B)	svoz před vlastní přepravou do JČS po ČR, fakturace části přepravy po ČR ORD z JČS	ORD z JČS	10 (2)	JČS	ORD z JČS	plátce (B) zatíží českou DPH protože přeprava byla uskutečněna po ČR
Plátce ČR (A)	přeprava z místa svozu, kde předal plátce (B) pokračuje dále do JČS	ORD z JČS	10 (2)	JČS	ORD z JČS	dle sděleného DIČ, plátce neuplatní DPH v ČR
Plátce ČR (B)	nakládka v ČR -služba spojená s přepravou	Plátce ČR (A)	10 (4)	ČR	Plátce ČR	nelze reverse charge, místo plnění služby dle uskutečnění v ČR, zatížíme DPH v ČR
Plátce ČR (A)	Přeprava pokračuje z místa nakládky do JČS (fakturace včetně nakládky)	ORD z JČS	10 (2)	JČS	ORD z JČS	dle sděleného DIČ plátce ČR neuplatní DPH v ČR

Zdroj: Vlastní zpracování.

- § 10 odst. 4 písmeno a) ZDPH - služby kulturní, umělecké, sportovní vzdělávací a zábavné, pořádání kongresů, výstav, veletrhů – *místo uskutečnění služby*.
- § 10 odst. 4 písmeno c) ZDPH oceňování nebo práce na movité věci – *místo uskutečnění služby*.
- Služby „reverse charge“ dle § 10 odst. 6 ZDPH¹⁰ podmínkou přesunu místa plnění je, že osoby, kterým jsou služby poskytovány, nemají v tuzemsku sídlo, provozovnu nebo místo podnikání a jsou ORD v JČS. Není podstatné, kde je fyzicky místo poskytnutí služby, ale pro koho se služba uskutečnila. V případě poskytnutí služby pro ORD z ČR se místo plnění posuzuje dle základního pravidla § 9 ZDPH.

Praktické příklady určení místa plnění z pohledu českého plátce DPH uvádím v následující tabulce č. 4.2.

¹⁰ Znění ZDPH § 9 až 10 v platném znění roku 2008 uvedeno v příloze č. 5.

Místo plnění z pohledu plátce v ČR – vybrané příklady

Tabulka č. 4.2

Poskytovatel	Služba	Příjemce služby	Dle § ZDPH určení místa plnění	Místo plnění	Zdaní osoba	Daňový dopad
Plátce ČR	Skladování zboží v ČR	ORD z JČS	9 (1)	ČR	Plátce ČR	Česká daň na výstupu
Plátce ČR	Daňové poradenství	Občan JČS	9 (1)	ČR	Plátce ČR	Česká daň na výstupu (přestože se jedná o služby reverse charge) nejsou poskytnuty ORD z JČS
Plátce ČR	Projektová dokumentace k nemovitosti v JČS	ORD z JČS	10(1)	JČS	ORD z JČS	Povinnost vzniká v JČS
Plátce ČR	Vzdělávací seminář uskutečněný v ČR	ORD z JČS	10(4)	ČR	Plátce ČR	Česká daň na výstupu
Plátce ČR	Oprava věci movité v ČR (movitá věc zůstane v ČR)	ORD z JČS	10(4)c	ČR	Plátce ČR	Česká daň na výstupu
Plátce ČR	Oprava věci movité v ČR, věc odeslána do JČS	ORD z JČS	10(4)c 10(5)	JČS	ORD z JČS	Dle sděleného DIČ, plátce ČR neuplatní DPH
Plátce ČR	Reklamní služba vysílání v ČR	ORD z JČS	10 (6)	JČS	ORD z JČS	Povinnost vzniká v JČS, v ČR se neuplatní DPH
Plátce ČR	Zajištění ubytování – nemovitost se nachází v ČR (např. Mandátní smlouva)	ORD z JČS	10 (12, 13)	JČS	ORD z JČS	Dle sděleného DIČ plátce ČR neuplatní DPH
Plátce ČR	Služba advokáta - ORD z JČS má v ČR provozovnu, služba však byla poskytnuta pro sídlo v JČS	ORD z JČS s provozovnou v ČR	10 (6)	ČR	Plátce ČR	Česká daň na výstupu, přesto že poskytnuto pro ORD z JČS- nelze přesunout místo plnění z důvodu provozovny
Plátce ČR	Služba advokáta - ORD z JČS má v ČR provozovnu, služba byla poskytnuta této provozovně	ORD z JČS s provozovnou v ČR	9	ČR	Plátce ČR	Česká daň na výstupu, přesto že poskytnuto pro ORD z JČS - nelze přesunout místo plnění z důvodu provozovny

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.1.1 Povinnosti spojené s přijetím služby

V případě, že osoba povinná k dani v ČR (neplátce) přijme službu s principem „reverse charge“ služby vyjmenované v § 10 odst. 1, 2, 4, 5, 6, 9, 12 a 13 ZDPH od osoby registrované k dani v JČS, která nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu, stanovuje § 95 ZDPH *povinnost příjemce služby registrovat se k dani*. [5]

Termín povinné registrace je stanoven nejpozději na den přijetí této služby. § 94 odst. 8 ZDPH stanovuje, že nový plátce je povinen zaplatit daň již ze služeb takto poskytnutých. § 95 odst. 10 ZDPH stanovuje termín podání přihlášky nejpozději do dne přijetí služby.

V případě stanovení zdaňovacího období nově registrovaného plátce se vychází z předpokládaného ročního obratu subjektu a podle jeho výše je to kalendářní čtvrtletí nebo kalendářní měsíc. První zdaňovací období subjektu je to, ve kterém se stal plátcem.

4.1.2 Náležitosti daňových dokladů

U služeb poskytnutých do ČR od ORD v JČS je důležité doplnit náležitosti daňového dokladu dle § 31 ZDPH:

- doplnit sazbu daně, nebo důvod osvobození s odkazem na znění ZDPH,
- výši daně v české měně, pro přepočet cizí měny je směrodatný datum vzniku povinnosti přiznat daň,
- *datum vzniku povinnosti přiznat daň je datum vystavení dokladu ORD v JČS, nebo datum poskytnutí služby (co nastane dříve) - § 24 a následně § 21 odst. 6 ZDPH.*

U dokladů, které vystavuje český plátce pro ORD v JČS, pokud se jedná o službu s místem plnění mimo ČR, vzniká povinnost uvádět tento doklad do daňového přiznání ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve (§ 24a ZDPH). [20]

Dle § 4 odst. 4 ZDPH použije plátce pro přepočet z cizí měny kurz devizového trhu vyhlášený ČNB,¹¹ buď denní, nebo pevný měsíční kurz, podle toho, který plátce - účetní jednotka používá.

¹¹ Běžně dostupný např. z: www.cnb.cz

4.2 Stanovení místa určení u služeb v roce 2009

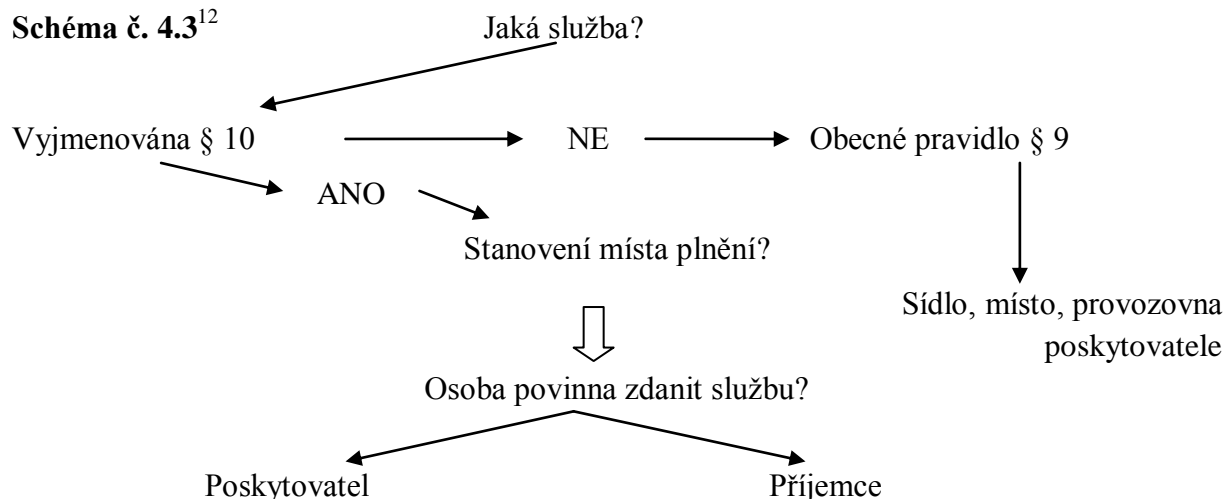
Z ustanovení § 10 odst. 6 byla novelou ZDPH v roce 2009 odstraněna podmínka *neexistence provozovny* osoby, pro kterou je služba poskytována. K provozovně bude přihlíženo pouze v případě, kdy bude služba poskytnuta této provozovně samotné. Bude-li poskytována služba pro sídlo ORD v JČS, nebo její provozovně v JČS, bude místem plnění stát příjemce této služby bez ohledu na to, zda má tato osoba provozovnu v ČR nebo ne.

V § 10 odst. 7 ZDPH při poskytnutí služeb zahraniční osobou povinnou k dani nebo ORD v JČS plátcí, osobě povinné k dani se sídlem, místem podnikání v ČR nebo provozovně umístěné v tuzemsku je místem plnění těchto služeb ČR. *Již není rozhodující, zda má, či nemá provozovnu v ČR.* [20]

Další právní úprava místa plnění u služeb, která nastala k 1. 1. 2009, byla rovněž změna § 10 odst. 6 ZDPH, kdy byl termín osoba registrovaná k dani v jiném členském státě zaměněn pojmem osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v jiném členském státě (tzn. nemusí být registrována k DPH). Fakticky se však na vyhodnocení místa plnění touto legislativní úpravou nic nezměnilo, jelikož se takto postupovalo výkladově i v roce 2008, protože Ministerstvo financí označilo ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH jako neslučitelné s evropským právem. [20]

Schéma doporučeného postupu při stanovení osoby, která má přiznat daň v oblasti intrakomunitárních služeb ČR 2009

Schéma č. 4.3¹²



¹² Zdroj: Vlastní zpracování.

4.2.1 Povinnosti osoby povinné k dani

Jiná nová skutečnost nastala společně se službami i osobám povinným k dani (neplátce) ve vztahu k výši ročního obrátu započítaného do limitního obrátu pro stanovení povinné plátcovy registrace. V roce 2009 uskutečněné služby, s místem plnění mimo území ČR, již do obrátu nezahrnujeme. Nově se nemusí registrovat osoby, které uskutečňují pouze plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

Pozornost by osoba povinná k dani měla věnovat především při objednávání služeb od ORD z JČS. V případě přijetí služby vyjmenované § 10 odst. 6¹³ (s výjimkou osvobozených plnění v § 51), s místem plnění v tuzemsku vniká povinnost osobě povinné k dani registrovat se jako plátce daně. Nový plátce je povinen přiznat a zaplatit DPH již z této služby právě přijaté.

Nově přihlášku k registraci je povinen podat ve lhůtě 15 - ti dnů ode dne, kdy se stal plátcem § 95 odst. 6) ZDPH.

4.2.2 Náležitosti daňových dokladů

Doklad, který je vydaný ORD z JČS má splňovat náležitosti dle § 31. Novela ZDPH od 1. 1. 2009 přinesla změnu, že doklad od poskytovatele služeb z EU je pouze „*doklad*“. *Daňový doklad se z něj stane až doplněním data přijetí*, což je považováno za datum vystavení daňového dokladu. Plátce je povinen tak učinit do 15 - ti dnů od obdržení dokladu. Pokud plátce neobdrží doklad do 15 - ti dnů ode dne uskutečnění služby, má povinnost doplnit údaje do 15 dnů ode dne obdržení dokladu. Pokud plátce tuto službu použije pro svou ekonomickou činnost, má nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH. Z hlediska náležitostí daňového dokladu se tuzemský plátce stává závislý na obchodním partnerovi z JČS. [10]

Doklady vystavené českým plátcem za uskutečněné služby s místem plnění mimo ČR musí nově dle § 33 ZDPH obsahovat kromě sdělení, že povinnost přiznat a zaplatit daň má příjemce služby také odkaz na ustanovení ZDPH, ustanovení dle legislativy ES legislativy ES (odkaz na směrnici, článek apod.),¹⁴ podle kterého tato povinnost vzniká.

¹³ Znění ZDPH platné pro rok 2009 (část § 9 až § 10) uvedeno v příloze č.8

¹⁴ Viz. faktura v příloze č.6

4.2.3 Modelová situace roku 2009

Pro svou praktickou část jsem si namodelovala subjekty, které uskutečňují a přijímají služby v rámci Evropské unie.

- Firma s.r.o. je rozdělena na střediska pro příjem služeb a poskytování služeb - pro větší přehlednost vlivu zdanění na jednotlivé činnosti. Je plátcem daně. Firma vede účetnictví a používá denní kurz.

Kurzy jsou uvedeny orientačně:

- Kurz ČNB 15. 1. 31,00 Kč / EUR,
- Kurz ČNB 20. 1. 31,50 Kč / EUR,
- Kurz ČNB 25. 1. 31,20 Kč / EUR.

Provedené výpočty jsou spíše demonstrativní, mým cílem je porovnat možný vliv výše DPH na výstupu. Ceny jednotlivých služeb nezohledňuji cenový vývoj za uběhlé období, jelikož do vývoje cen těchto poskytovaných služeb na trhu zasahuje mnoho faktorů inflace, konkurenční boj, vývoj ekonomiky a apod. Údaje o cenách služeb jsem čerpala z nabízených ceníků pro rok 2010 a použila jsem je jako cenu základní pro všechna období.

Firma s.r.o. a poskytla tyto služby - zdaňovací období leden 2009

Tabulka č. 4.4

Číslo ř.	Popis faktury vydané	Příjemce služby	Částka bez DPH	DPH, částka	Datum DUZP	Místo provedení fyzicky	Místo plnění dle § ZDPH	Povinnost zdanit	Řádek DAP
1	Poskytnutí poradenských služeb	ORD SK	31 000		15.1.		10 (6) SK	ne	21
2	Poskytnutí účetních služeb	OPD SK	31 000		15.1.		10 (6) SK	ne	25
3	Vyúčtování provize za zprostředkování práce na nemovitosti v ČR	ORD SK	930		15.1.	SK	10(13) ČR	ne	21
4	Vyúčtování služby za zprostředkování práce na stroji – stroj odvezen zpět do SK	OPD SK	930	177	15.1.		9 ČR	ano	1
5	Oprava stroje- stroj odvezen zpět do SK	ORD SK	3 100		15.1.	ČR	10(5) SK	ne	21
6	Oprava nákladního auta	ORD SK	3 100	589	15.1.	ČR	10(4) ČR	ano	1
7	Oprava nákladního auta	ORD SRN	3 100		15.1.	ČR	10(5) SRN	ne	21
8	Přeprava osob na území SK1/2, dále na území ČR ½ - SK	ORD SK	3 100		15.1.	SK	10(2) SK	ne	21
8a	Přeprava osob na území SK1/2, dále na území ČR ½- ČR	ORD SK	3100		15.1.	ČR	10(2) ČR	ne	25
9	Oprava auta na SK jinému českému ORD	ORD ČR	5 000	950	15.1.	SK	10(5) ČR	ano	1
10	Přeprava zboží zahájena v ČR do SK	ORD SK	10 000		20.1.		10(2) SK	ne	21
11	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	Občan SK	945		20.1.		10(2) SK	ne	25
12	Přeprava zboží po ČR	ORD SRN	5 040	958	20.1.	ČR	10(2) ČR	ano	1
13	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	ORD SK	5 040		20.1.		10(2) SK	ne	21
14	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	ORD AT	4 960		20.1.		10(2) AT	ne	21
15	Stavební práce nemovitost v SK - demolice	ORD SK	36 240		25.1.	SK	10(1) SK	ne	21
16	Ubytování v nemovitosti v ČR	ORD SK	2 000	180	25.1.	ČR	10(1) ČR	ano	2
17	Stavební práce nemovitost v SK - stavební dozor	ORD ČR	30 000		25.1.	SK	10(1) SK	ne	25

Zdroj: Vlastní zpracování.

Poznámky a vysvětlivky k jednotlivým řádkům tabulky č. 4.4:

1. Poskytnutí služeb dne 15. 1., datum vystavení DD je 20. 1., přepočtení kurzu k datu povinnosti přiznat daň: ČNB střed z 15. 1. 31,- Kč / EUR, den uskutečnění plnění je k datu, který nastal dříve (§ 24a ZDPH). Místo provedení služby není podstatné pro určení místa plnění.

2. Datum poskytnutí služby 15. 1., vystavení dokladu 25. 1. v Kč.
3. Firma dle smlouvy o obchodním zastoupení si účtuje provizi za zprostředkování práce na nemovitosti v ČR 30,- EUR. Doklad vystavila dne 20. 1. Nárok na provizi vznikl dne 15. 1. – kurz k DUZP 15. 1. 31,- Kč / EUR. Místo plnění dle sděleného DIČ příjemce na SK.
4. Vyúčtování služby za klasické zprostředkování (ne jménem a na účet partnera) práce na stroji – není rozhodující, zda stroj byl odvezen zpět do SK, místo plnění dle poskytovatele služby v ČR, 30,- EUR kurz 15. 1. Vznik nároku na provizi dne 15. 1. - DUZP.
5. Za podmínky že stroj byl dovezen do ČR za účelem opravy na něm, ORD v SK poskytne své DIČ. Fakturace v Kč.
6. Oprava nákladního auta, které slovenský partner dlouhodobě využívá k činnosti v ČR. Fakturace v Kč.
7. Oprava auta, které se porouchalo v rámci poskytování svých služeb a jen projíždí ČR, ORD SRN poskytne své DIČ. Fakturace v Kč.
8. Přeprava zaměstnanců pro slovenského partnera ze SK do ČR 200,- EUR celkem, DD vystaven 20. 1. Datum uskutečnění přepravy 15. 1., kurz ČNB 15. 1. 31,- celkem 6 200,- Kč – firma do DAP rozdělí na 2 plnění. Po území SK – dle DIČ příjemce místo plnění v SK – Kč 3 100,-.
Ř. 8 a) - po území ČR - osvobozeno dle § 70 ZDPH Kč 3 100,-.
9. Druhý český plátce sdělil DIČ, auto bylo po opravě převezeno do ČR.
10. Přeprava zahájena v ČR, ale pro ORD SK a ta poskytla své DIČ.
11. Firma by se měla zajímat, zda se nemá povinnost se registrovat v SK, plnění zůstává ve státě zahájení přepravy.
12. Místo plnění je tam, kde se přeprava uskutečňuje bez ohledu na to, pro koho.
13. Plnění v SK z důvodu zahájení přepravy v SK.
14. Přeprava zahájena v ČR, ale pro ORD AT a ta poskytla své DIČ, tudíž místo plnění v AT.
15. Fakturace v EUR 1 000,- kurz 31,- Kč / EUR ke dni přijetí zálohové platby 15. 1. - předání díla to bylo dokončeno 25. 1. Pro účely DPH bude fakturovaná částka- doplatek přepočten ke dni uskutečnění plnění tedy kurzem k 25. 1. 200,- EUR kurz 25. 1. 31,20 Kč / EUR. Firma vystavila fakturu do 15 – ti dnů 30. 1., s uvedením data uskutečnění služby

25. 1., s prohlášením o místě plnění v SK v souladu se směrnicí 2006/112/ES článek 45.¹⁵
16. Fakturace v KČ uplatňujeme sníženou sazbu daně 9 % dle přílohy 2. ZDPH .
17. Firma se musí zajímat, zda musí zdanit toto plnění v SK a registrovat se tam k DPH.

¹⁵ Viz. faktura v příloze č. 6

Firma s.r.o. přijala tyto služby - zdaňovací období leden 2009

Tabulka č. 4.5

Číslo ř.	Popis přijatého dokladu	Poskytovatel služby	fakturovaná částka	DPH /sazba	Datum PLN	provedení fyzicky	místo plnění dle ZDPH	povinnost zdánit	řádek DAP
1	Přijetí konzultačních služeb	ORD SK	31 000	5 890	15.1.		10 (7) ČR	ano	5,44
2	Přijetí účetních služeb	OPD SK	31 000		15.1.			ne	0
3	Vyplacená provize za zprostředkování práce na nemovitosti v SK	ORD SK	930	177	15.1.	SK	10(13) ČR	ano	5,44
4	Faktura za zprostředkování služeb opravy stroje (z ř. 5)	OPD SK	930		15.1.	SK		ne	0
5	Faktura za opravu stroje Firmy na území SK - stroj odvezen zpět do ČR	ORD SK	3 100	589	15.1.	SK	10(5) ČR	ano	5,44
6	Oprava nákladního auta Firmy	ORD SK	3 100	589	15.1.	ČR	10(4) ČR	ano	5,44
7	Oprava nákladního auta firmy v SRN	ORD SK	3 100	589	15.1.	SRN	10(5) ČR	ano	5,44
8	Faktura za přepravu zaměstnanců z SK do ČR - úsek SK	ORD SK	3 100		15.1.	SK		ne	0
8a	Faktura za přepravu zaměstnanců z SK do ČR - úsek ČR	ORD SK	3 100		15.1.	ČR	10(2) ČR	ano	0
9	Oprava auta firmy na SK od ORD v ČR	ORD ČR	5 000	950	15.1.	ČR	10(4) ČR	ne	40
10	Přeprava zboží zahájena v ČR do SK	ORD SK	10 000	1 900	20.1.		10(2) ČR	ano	5,44
11	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	Občan SK	945		20.1.	SK		ne	0
12	Přeprava zboží po ČR	ORD SRN	5 040	958	20.1.	ČR	10(2) ČR	ano	5,44
13	Přeprava zahájena v SK do ČR	ORD SK	5 040	958	20.1.		10(2) ČR	ano	5,44
14	Přeprava zahájena v SK do ČR	ORD AT	4 960	943	20.1.		10(2) ČR	ano	5,44
15	Stavební práce nemovitost v SK - demolice	ORD SK	36 240		25.1.	SK	10(1) SK	ne	0
16	Ubytování v hotelu v ČR	ORD SK	2 000	180	25.1.	ČR	10(1) ČR	ano	6,45
17	Stavební práce nemovitost v SK - stavební dozor	ORD ČR	30 000		25.1.	SK	10(1) SK	ne	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Poznámky a vysvětlivky k jednotlivým řádkům tabulky 4.5:

1. Poskytovatel nemá v ČR provozovnu, služba je poskytnuta dne 15.1. Firma obdrží doklad poštou 25. 1. s datem vystavení 20. 1. Částka 1 000,- EUR přepočítaná kurzem 31,- Kč / EUR k 15. 1., což je den pro přepočet pro účely DPH. Den vzniku povinnosti přiznat daň je den poskytnutí služby nebo datum doplnění náležitostí na dokladu, a to ten den, který nastal dříve (§21, §21 odst. 5 písm. a). Firma také splnila lhůtu 15-ti dnů

a doplnila náležitosti na dokladu, čímž se z něj stal daňový doklad.¹⁶

2. Poskytovatel nemá v ČR provozovnu, není předmětem české DPH plnění na SK, zaúčtujeme částku v kurzu ke dni přijetí faktury 15. 1. kurz 31,- Kč / EUR.
3. Na základě smlouvy o obchodním zastoupení faktura od slovenského partnera ORD v JČS datum vystavení 15. 1. za zprostředkování služby 30,- EUR - demolice nemovitosti na SK (vztah k ř. č. 15 z tabulky 4.2.3.A) - místo plnění dle poskytnutého DIČ v ČR. Firma doplnila údaje dne 20. 1. v zákonné lhůtě 15 - ti dnů. K datu plnění 15. 1. provedla výpočet DPH, přepočet na Kč dle kurzu ČNB 31,- .
4. Fakturace za zprostředkování služby opravy stroje 30,- EUR od neplátce v SK vystavení 10. 1. Firma obdržela fakturu, doplnila údaje dne 15. 1. a k tomuto datu provedla přepočet na Kč dle kurzu ČNB 31,-. Místo plnění v SK, není předmětem DPH. Slovenskému partnerovi nevzniká povinnost registrace v ČR – není ORD z JČS.
5. Jelikož stroj zůstal majetkem Firmy a vrátil se zpět do ČR, místo plnění v ČR, Firma poskytla slovenskému partnerovi své DIČ, doplní na doklad údaje, DUZP 15. 1. Den obdržení dokladu a doplnění údajů 20. 1., kurz k 15. 1. 31,-.
6. Firma si nechala opravit své auto slovenským partnerem, není podstatné, zda je auto přepraveno z ČR, místo plnění fyzického uskutečnění a i plnění je v ČR. Firma dopočítala DPH a doplní údaje o povinnosti platit DPH na dokladu – datum plnění 15. 1. DUZP. Den obdržení dokladu a doplnění údajů 20. 1., kurz k 15. 1. 31,-.
7. Oprava auta na území SRN Slovenským partnerem, když se porouchalo při výkonu činnosti, pak se vrátilo zpět do ČR, plnění dle DIČ příjemce služby. Firma dopočítala DPH a doplní údaje o DPH na dokladu. Den uskutečnění služby je 15. 1.- DUZP. Den obdržení dokladu a doplnění údajů 20. 1., kurz k 15. 1. 31,-.
8. Faktura za dopravu osob - úsek po SK ½ 3100,- Kč plnění kde se uskutečňuje - SK . Ř. 8 a) - po území ČR - osvobozeno dle § 70 ZDPH neuvedeme v DAP.
9. Auto bylo po opravě převezeno zpět do ČR, uskutečnění v ČR dle DIČ příjemce služby, poskytovatel služby vystavil DD s DPH, Firma má nárok na odpočet.
10. Místo plnění dle zahájení přepravy v ČR, Firma dopočítala DPH a doplnila údaje o povinnosti platit DPH na dokladu DUZPL 20. 1. den přepravy a převzetí dokladu a doplnění údajů. Kurz 20. 1. 31,50.

¹⁶ Viz faktura přijatá v příloze č. 7.

11. Občan SK výjimečně provedl pro firmu přepravu, když se jí v SK porouchalo auto na základě dohody, částka 30 EUR vyplacena 20. 1. Není předmětem DPH v ČR dle místa zahájení plnění na SK.
12. Místo plnění dle uskutečnění přepravy v ČR 160,- EUR přeprava uskutečněna dne 20.1 DUZP, Firma dopočítala DPH a doplnila údaje o povinnosti platit DPH na dokladu 25. 1. den přepravy a převzetí dokladu a zároveň doplnění údajů. Kurz 20. 1.
13. Místo plnění dle poskytnutého DIČ příjemce v ČR, Firma dopočítala DPH a doplnila údaje o povinnosti uplatnit DPH dne 20. 1. – den přepravy a převzetí dokladu. Kurz 20. 1. 31,50
14. Místo plnění dle poskytnutého DIČ příjemce v ČR, Firma dopočítala DPH a doplnila údaje o povinnosti platit DPH na dokladu k 20. 1. – DUZP den přepravy 15. 1. Kurz 15. 1. 31,-.
15. Dle místa nemovitosti je plnění na SK. Faktura by měla být zatížena slovenským DPH, které je součástí ceny vstupující do nákladů.
16. Dle místa nemovitosti je plnění v ČR. Firma dopočítá DPH a doplní údaje o povinnosti platit DPH na dokladu. DUZPL 25. 1. den ubytování a převzetí dokladu.
17. Dle místa nemovitosti je plnění na SK. Nevzniká povinnost platit DPH, doklad zúčtuje do nákladů. Pozn. - Povinnost vzniká českému partnerovi, který si měl zjistit za jakých podmínek se registrovat na Slovensku.

Modelové daňové přiznání Firmy s.r.o. za měsíc leden 2009 sestavené z plnění v tabulkách č. 4.5 a 4.4 uvádím v příloze č. 9.

4.3 Stanovení místa určení u služeb v roce 2010

Novela ZDPH k 1. 1. 2010 přináší hned několik změn vztahujících se k poskytování a přijímání přeshraničních služeb v rámci EU, které si vynutily předpisy EU. Obecnou změnou je zvýšení sazeb o jedno procento. Tato novela měla záměr především *rozšířit systém služeb „reverse charge“* s přenesením místa plnění i na osoby, které jsou sice povinné k dani, ale nejsou registrovány.

Objevuje se zde pojem *osoba nepovinná k dani*, přestože přesná definice v ZDPH chybí, můžeme odvodit prostou negací osoby povinné k dani.¹⁷

Byl zrušen § 15 ZDPH a místo, kde najdeme, kdo je povinen přiznat a zaplatit daň je uvedeno v § 108 ZDPH a dále v § 94 ZDPH. Došlo ke změně znění § 9 ZDPH,¹⁸ nově se určuje místo plnění nejenom u služeb poskytovaných ze strany plátců osobám povinným k dani, ale i v opačném případě.¹⁹ U služeb, u kterých bylo místo plnění stanoveno podle § 9 ZDPH v platném znění do 31. 12. 2009 se ve většině případů nyní postupuje dle § 9 odst. 1. Výjimky tvoří:

- samostatná úprava služby stravovací v § 10c ZDPH (v roce 2009 zdaňováno základním pravidlem),
- krátkodobý nájem dopravního prostředku § 10d ZDPH (v roce 2009 zdaňováno základním pravidlem).

Další znění § 10 stanovené pro místo plnění při poskytnutí služby ve speciálních případech, v roce 2009, je také novelizováno a přečíslováno.²⁰ [23]

¹⁷ Viz podrobněji kapitola 2.5. Základní pojmy DPH vycházející z legislativy ČR.

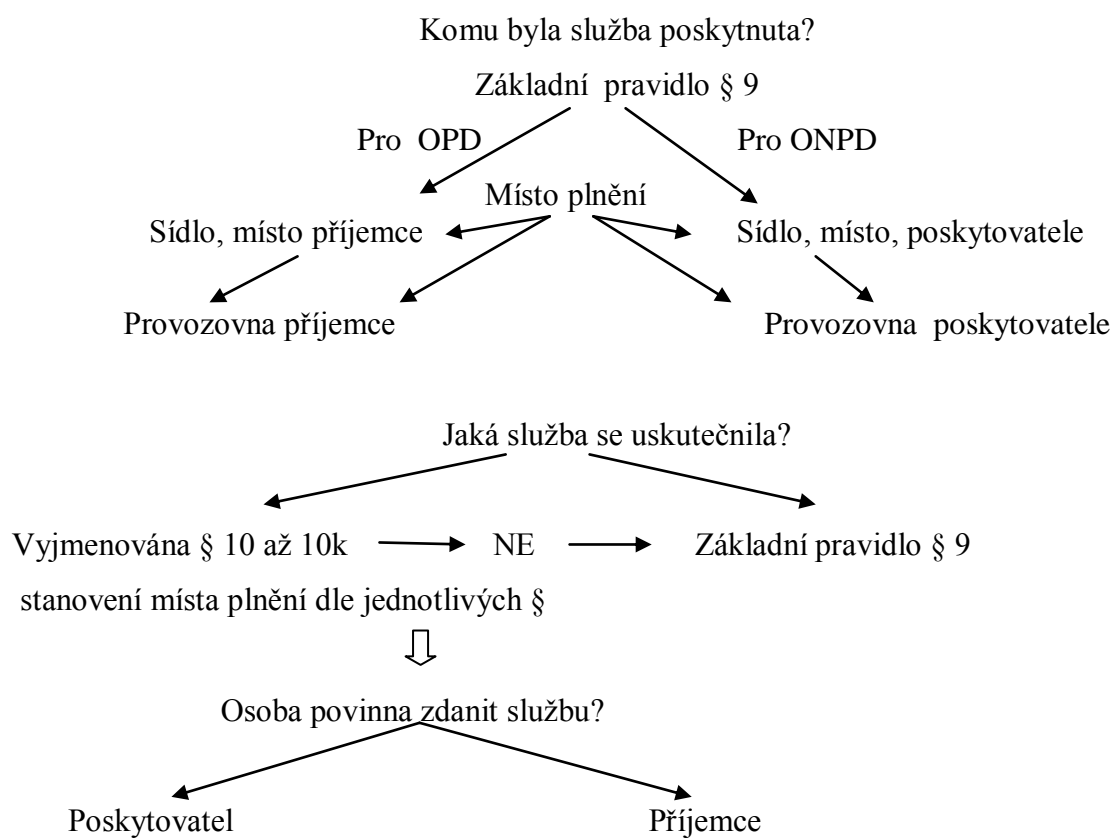
¹⁸ Znění ZDPH platné k 1.1.2010, § 9 až § 10k uvedeno v příloze č. 3

¹⁹ Viz názorně schéma č. 4.6

²⁰ Podrobné přečíslování paragrafových znění určování místa zdanění ve zvláštních případech je uvedeno v tabulce č. 4.7

Schéma doporučeného postupu při stanovení osoby, která má přiznat daň v oblasti intrakomunitárních služeb ČR 2010

Schéma č. 4.6²¹



²¹ Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka novelizovaných znění zákona ve vztahu ke službám v rámci EU

Tabulka č. 4.7

Znění ZDPH do 31. 12. 2009	Služba poskytnuta pro	Stručný popis služby	Znění ZDPH od 1. 1. 2010	Místo plnění 2010
§ 9	OPD	Ostatní služby jinde nejmenované	§ 9 (odst. 1)	Sídlo, místo podnikání, provozovna příjemce
§ 10 (odst. 2)	OPD	Přeprava zboží		
§ 10 (odst. 4) písm. c	OPD	Práce na movité věci a její oceňování		
§ 10 (odst. 5)	OPD	Související s přepravní službou		
§ 10 (odst. 6)	OPD	Reverse charge		
§ 10 (odst. 12) písm. a) b) c) + (odst. 13)	OPD	Zprostředkování zajištění služby, zboží jménem na účet		
§ 10 (odst. 7)	OPD	Příjem služby dle odst. 6		
§ 10 (odst. 1)	OPD	Služby spojené s nemovitostí	§ 10	Místo, kde se nemovitost nachází
§ 10 (odst. 2)	OPD, ONPD	Přeprava osob	§ 10a	Území konání přepravy
§ 10 (odst. 4 písm. a)	OPD, ONPD	Kultura, umění, sport, věda, vzdělávání	§ 10b	Místo konání
nebylo vyčleněno § 9	OPD, ONPD	Stravovací služby	§ 10c (odst. 1)	Místo skutečného poskytnutí
			§ 10c (odst. 2)	Lod', letadlo, vlak - tak místo zahájení přepravy osob
nebylo vyčleněno § 9	OPD, ONPD	Krátkodobý nájem dopravního prostředku	§ 10d	Skutečné předání prostředku do užívání
§ 10 (odst. 12)	ONPD	Zprostředkování zajištění služby, zboží jménem a na účet	§ 10e	Místo plnění zajištěného plnění
§ 10 (odst. 2)	ONPD	Přeprava zboží po ČR	§ 10f (odst. 1)	Území konání přepravy
§ 10 (odst. 2)	ONPD	Přeprava zboží mezi JČS	§ 10f (odst. 2)	Území zahájení přepravy mezi JČS
§ 10 (odst. 4) písm. b	ONPD	Související s přepravou zboží (nakládka)	§ 10g písm. a)	Místo skutečného poskytnutí
§ 10 (odst. 4) písm. c	ONPD	Práce na movité věci a její oceňování	§ 10g písm. b)	Místo skutečného poskytnutí

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.3.1 Povinnosti osoby povinné k dani

V oblasti vzniku povinnosti registrace neplátce daně (osoby povinné k dani, která není registrována) **vlivem přijetí služby**, došlo ke změnám ve vztahu k vlastnictví provozovny poskytovatele.

Nutnou registraci nadále upravuje § 94 odst. 8 a 9, text prošel novelizací, ale zásady zůstávají stejné. Povinnost registrace vzniká při přijetí služby od ORD v JČS s místem plnění v ČR. V situaci, kdy je služba poskytnuta ORD v JČS a tato osoba má v ČR zřízenou provozovnu, dochází ke změně v porovnání s pravidly roku 2009. Do 31. 12. 2009 platilo pravidlo pro služby „reverse charge“, (služby vyjmenované v § 10 odst. 6 ZDPH), neplátce byl povinen se registrovat vždy, bez ohledu na provozovnu poskytovatele služby v tuzemsku. U ostatních služeb poskytnutých ORD v JČS se musel zaregistrovat jen v případě, že poskytovatel v tuzemsku provozovnu neměl. Nově již není rozhodující existence provozovny, ale zda se tato provozovna ORD v JČS *účastní* poskytnutí služby samotné. *Neplátce je povinen se registrovat jen v případě, že mu služby byly poskytnuty bez podílu tuzemské provozovny.* [23]

Nové je také ustanovení § 94 odst. 11 ZDPH - kdy *neplátci vzniká povinnost registrace při poskytnutí služby s místem plnění v JČS v případě že příjemci vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.* Jakým způsobem si zjistí český neplátce povinnost zdanění protistrany, dále zákon nestanoví.

Další nové ustanovení § 94 odst. 12 ZDPH nařizuje povinnost registrace *neplátci, který má umístěnou provozovnu mimo území ČR a jejím prostřednictvím poskytuje služby s místem plnění v ČR* (výjimku tvoří služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet). [21]

Pro rok 2010 vydává Ministerstvo financí nový tiskopis přiznání k DPH – tiskopis platný pro rok 2009 - vzor č. 15²² je nahrazen vzorem č. 16.²³

Další změna vyplývající z novely je vykazování služeb do souhrnného hlášení²⁴, a to služeb dle § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou služeb osvobozených od daně, poskytnutých ORD v JČS s místem plnění mimo ČR. [23]

²² Viz příloha č. 9.

²³ Viz příloha č. 10.

²⁴ Viz příloha č. 11.

4.3.2 Modelová situace roku 2010

Firma s.r.o. a poskytla tyto služby - zdaňovací období leden 2010

Tabulka č. 4.8

Číslo ř.	Popis faktury vydané	Příjemce služby	Číska bez DPH	DPH, částka	Datum DUZP	Místo provedení fyzicky	Místo plnění dle § ZDPH	Povinnost zdanit	Řádek DAP
1	Poskytnutí poradenských služeb	ORD SK	31 000		15.1.	ČR	9 (1) SK	ne	21
2	Poskytnutí účetních služeb	OPD SK	31 000		15.1.	ČR	9 (1) SK	ne	25
3	Vyúčtovaná provize za zprostředkování práce na nemovitosti v ČR (smlouvy)	ORD SK	930		15.1.	ČR	9 (1) SK	ne	21
4	Vyúčtování služby za zprostředkování práce na stroji – stroj odvezen zpět do SK	OPD SK	930		15.1.	ČR	9 (1) SK	ne	25
5	Oprava stroje- stroj odvezen zpět do SK	ORD SK	3 100		15.1.	ČR	9 (1) SK	ne	21
6	Oprava nákladního auta	ORD SK	3 100		15.1.	ČR	9 (1) SK	ne	21
7	Oprava nákladního auta	ORD SRN	3 100		15.1.	ČR	9 (1) SRN	ne	21
8	Přeprava osob na území SK 1/2, dále na území ČR ½ - Sk	ORD SK	3 100		15.1.	SK	10a SK	ne	21
8a	Přeprava osob na území SK 1/2, dále na území ČR ½- ČR	ORD SK	3100		15.1.	ČR	10a ČR	ne	25
9	Oprava auta na SK jinému českému ORD	ORD ČR	5 000	1000	15.1.	SK	9 (1) ČR	ano	1
10	Přeprava zboží zahájena v ČR do SK	ORD SK	10 000		20.1.		9 (1) SK	ne	21
11	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	Občan SK	945		20.1.		10f (2) SK	ne	25
12	Přeprava zboží po ČR	ORD SRN	5 040		20.1.	ČR	9 (1) SRN	ne	21
13	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	ORD SK	5 040		20.1.		9 (1) SK	ne	21
14	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	ORD AT	4 960		20.1.		9 (1) AT	ne	21
15	Stavební práce nemovitost v SK - demolice	ORD SK	36 240		25.1.	SK	10 SK	ne	21
16	Ubytování v nemovitosti v ČR	ORD SK	2 000	200	25.1.	ČR	10 ČR	ano	2
17	Stavební práce nemovitost v SK - stavební dozor	ORD ČR	30 000		25.1.	SK	10 SK	ne	25

Zdroj: Vlastní zpracování.

Komentáře a poznámky k tabulce - jsou uvedené pouze rozdíly v porovnání se zadáním roku 2009 (především místo plnění):

1. Místo plnění dle sídla příjemce v SK.
2. Místo plnění dle sídla příjemce v SK.
3. Místo plnění dle sídla příjemce v SK.
4. Místo plnění dle sídla příjemce v SK.
5. Místo plnění dle sídla příjemce v SK.
6. Místo plnění dle sídla příjemce v SK.
7. Místo plnění dle sídla příjemce v SRN.
8. Místo plnění dle území konání přepravy v SK.
Ř. 8a - Místo plnění dle území konání přepravy ČR, ale, pak osvobozeno § 70 ZDPH.
9. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
10. Místo plnění dle sídla příjemce v SK.
11. Místo zahájení přepravy na SK. Firma se musí se zajímat o registraci v SK.
12. Místo plnění dle sídla příjemce v SRN.
13. Místo plnění dle sídla příjemce v SK.
14. Místo plnění dle sídla příjemce v AT.
15. Místo plnění SK - tam kde se nemovitost nachází, plnění poskytnuto pro slovenského plátce DPH, který službu zdaní ve svém přiznání.
16. Místo plnění ČR – tam kde se nemovitost nachází, nezáleží zda je plátce DPH.
17. Místo plnění SK – tam kde se nemovitost nachází, nezáleží zda je plátce DPH. Firma se musí se zajímat o registraci na SK.

Firma s.r.o. a přijala tyto služby - zdaňovací období leden 2010

Tabulka č. 4.9

Číslo ř.	Popis přijatého dokladu	Poskytovatel služby	fakturovaná částka	DPH /sazba	Datum PLN	místo provedení fyzicky	místo plnění dle ZDPH	povinnost zdánit	řádek DAP
1	Přijetí konzultačních služeb	ORD SK	31 000	6200	15.1.		9 ČR	ano	5,44
2	Přijetí účetních služeb	OPD SK	31 000		15.1.		ČR	ne	0
3	Vyplacená provize za zprostředkování práce na nemovitosti v SK	ORD SK	930	186	15.1.	SK	9 ČR	ano	5,44
4	Faktura za zprostředkování služeb opravy stroje (z ř. 5)	OPD SK	930		15.1.	SK	ČR	ne	0
5	Faktura za opravu stroje Firmy na území SK - stroj odvezen zpět do ČR	ORD SK	3 100	620	15.1.	SK	9 ČR	ano	5,44
6	Oprava nákladního auta Firmy	ORD SK	3 100	620	15.1.	ČR	9 ČR	ano	5,44
7	Oprava nákladního auta firmy v SRN	ORD SK	3 100	620	15.1.	SRN	9 ČR	ano	5,44
8	Faktura za přepravu zaměstnanců z SK do ČR - úsek SK	ORD SK	3 100		15.1.	SK	SK	ne	0
8a	Faktura za přepravu zaměstnanců z SK do ČR - úsek ČR	ORD SK	3 100		15.1.	ČR	10a ČR	ne	0
9	Oprava auta firmy na SK od ORD v ČR	ORD ČR	5 000	1 000	15.1.	ČR	9 ČR	ne	40
10	Přeprava zboží zahájena v ČR do SK	ORD SK	10 000	2 000	20.1.		9 ČR	ano	5,44
11	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	Občan SK	945		20.1.			ne	0
12	Přeprava zboží po ČR	ORD SRN	5 040	1 008	20.1.	ČR	9 ČR	ano	5,44
13	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	ORD SK	5 040	1 008	20.1.		9 ČR	ano	5,44
14	Přeprava zboží zahájena v SK do ČR	ORD AT	4 960	992	20.1.		9 ČR	ano	5,44
15	Stavební práce nemovitost v SK - demolice	ORD SK	36 240		25.1.	SK	10 SK	ne	0
16	Ubytování v hotelu v ČR	ORD SK	2 000	200	25.1.	ČR	10 ČR	ano	6,45
17	Stavební práce nemovitost v SK - stavební dozor	ORD ČR	30 000		25.1.	SK	10 SK	ne	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Komentáře a poznámky k tabulce - jsou uvedené pouze rozdíly v porovnání se zadáním roku 2009 (především místo plnění):

1. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
2. Firma nezdaní pouze za předpokladu, že se slovenský poskytovatel služby poskytnutím této služby nestane plátcem na SK, tím by se změnila situace a firma by musela zdanit jako v příkladu 1, je vhodné zjistit již při jednání o službě, zda se poskytnutím služby nestane partner na SK plátcem.
3. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
4. Stejná situace jako u př. 2.
5. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
6. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
7. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
8. Místo plnění dle území konání přepravy v SK – bude muset zdanit slovenský partner.
Ř. 8a - Místo plnění dle území konání přepravy ČR, firma nezdaní, neuvádí do DAP - osvobozeno dle § 70 ZDPH.
9. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR. Poskytovatel služby je český plátec, místo plnění v ČR, vystavil DD s DPH, Firma má nárok na odpočet.
10. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
11. Službu poskytla ONPD – není předmětem DPH.
12. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
13. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
14. Místo plnění dle sídla příjemce v ČR.
15. Místo plnění dle nemovitosti na SK - službu zdaní slovenský partner.
16. Místo plnění dle nemovitosti v ČR.
17. Místo plnění dle nemovitosti na SK - službu pravděpodobně zdaní na Slovensku ORD v ČR, která službu poskytla.

Modelové daňové přiznání Firmy s.r.o. za měsíc leden 2010 sestavené z plnění v tabulkách č. 4.8 a 4.9 uvádím v příloze č. 10, v návaznosti také souhrnné hlášení.

4.4 Shrnutí modelového případu 2009 – 2010

Rok 2009

Po sestavení daňového přiznání z případů uvedených v tabulkách č. 4.5, 4.4 z roku 2009 jsem vypočítala, že Firma s.r.o. by měla daňovou povinnost ve výši **1.904,- Kč**²⁵.

U poskytnutých služeb byla povinnost zdanit plnění na straně Firmy **v 5-ti** případech, (řádek 8a je plnění osvobozené), a u přijatých služeb vznikla povinnost zdanění **v 11-ti** případech.

Rok 2010

Po zpracování daňového přiznání z případů uvedených v tabulkách č. 4.8, 4.9 z roku 2010 jsem vypočítala, že Firma s.r.o. by měla daňovou povinnost ve výši pouze **200,- Kč**.²⁶

U poskytnutých služeb byla povinnost zdanit na straně firmy již pouze ve **dvou** případech (řádek 8a je plnění osvobozené), u přijatých služeb byla povinnost zdanění **v 10-ti** případech. Pokud bychom zakalkulovali možnou registraci poskytovatelů při vzniku poskytnutí této služby (ř. 2 a 4 Tabulka 4.9) narostl by počet zdaňovaných případů na **12**.

Výše daňové povinnosti klesla z 1.904,- Kč na 200,- Kč v závislosti na poklesu počtu zdanitelných případů v roce 2010 z 5 na 2. Tedy dá se konstatovat, že i na tak malém množství případů lze sledovat jasný záměr novely ZDPH v roce 2010 – směřování zdanění služeb ve státě spotřeby. Tento záměr implementované novely směrnice č. 2006/112/ES směřuje k podpoře poskytování přeshraničních služeb - tedy k naplnění evropských vizí o unifikaci DPH a odstraňování překážek jednotného trhu, čemuž princip uplatňování daně ve státě spotřeby jistě napomáhá.

²⁵ Viz příloha č. 9 DAP 2009

²⁶ Viz příloha č. 10 DAP 2010

5 Závěr

Náplní první spíše teoretické části je analýza principů daní jako takových. V tomto oddílu z důvodu osvětlení zdaňování pomocí daně z přidané hodnoty, jsou rozebrány výhody a nevýhody této daně, systém daně, funkce a význam DPH. Na konci první kapitoly jsou rozebrány základní pravidla a pojmy zdaňování služeb.

Následně byl věnován prostor historii vývoje DPH ve vztahu k právu Evropské unie, a dále i vývoji české daně z přidané hodnoty. Také jsou zmiňovány prvky vývoje harmonizace eurozóny a hlavní evropské normy směřující k DPH.

Třetí praktická část se soustředí na princip zdaňování služeb při poskytování, ale i přijímání intrakomunitárních služeb z pohledu plátce daně z České republiky. Jak v roce 2009 tak i 2010 platí, že nemůžeme posuzovat místo plnění dle fyzického poskytnutí služby. Z toho vyplývá zásadní problém určení místa plnění u služeb v rámci EU, který podrobně analyzuji na praktických příkladech v roce 2009 a následně v roce 2010. Jako výchozí rok je rozebrán stav dle ZDPH platného v roce 2008. Jsou vysvětleny povinnosti plátce v jednotlivých letech, které mohou nastat až už přijetím, či poskytnutím plnění z a do jiných členských států (náležitosti daňových dokladů, DAP). Okruh služeb spadajících pod zásadní pravidlo ustanovení § 9 ZDPH, že místem plnění u euro-slужeb je sídlo, místo podnikání nebo provozovna příjemce se značně rozšířil. Dle očekávaného vývoje evropských předpisů (směrnice 2008/8/ES) se bude dále zvyšovat podíl služeb zdaněných dle principu státu spotřeby. Nadále však budou platit výjimky z tohoto systému, což je hlavním jádrem problému při těžkostech daňových poplatníků.

Neustále probíhajícím harmonizačním procesem je hlavní norma věnovaná DPH v ČR pozměňována a doplňována, upravována. Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty již za dobu své existence prodělal přes dvacet novelizací, a to na dobu jeho trvání není opravdu málo. Tento nepochybně potřebný proces probíhající v rámci celé Evropské unie však způsobuje ve výkladu řadu nejasností jak pro správce daně, tak i pro daňové poplatníky samotné. Vzhledem k podnikatelskému prostředí, které patří do okruhu nejvíce zainteresovaných osob v této oblasti, tímto jednáním zákonodárci vydávají negativní signály. Snižování právního povědomí, časté změny a nejasnosti v zákoně, vedou k nejasnostem a rozporům ve výkladu. Problémy s vyložením práva mohou nastat nejen v řadách odborné

veřejnosti, jako jsou např. daňoví poradci a správci daně, ale především u plátců daně samotných.

V souvislosti s očekávaným vývojem nových změn každoročně až do roku 2014, by bylo určitě jistým řešením zvýšit informovanost široké veřejnosti například formou **ročenky vydávané daňovou správou v oblasti aplikace DPH u služeb**. K zpřesnění zdaňování v oblasti služeb by jistě přispěla, zamezila by nepřesným a sporným výkladům, a tím by zajistila i možnou daňovou úsporu daňovým subjektům nebo naopak správné zdanění bez penalizace správním orgánem. V rámci podpory správnosti zdaňování by byla vhodná novelizace § 47 a § 47a ZDPH, který hovoří o závazném posouzení v určování výše sazeb, nová by byla **možnost nechat si závazně posoudit místo plnění u jednotlivých služeb** Ministerstvem financí.

Myslím, že aplikací praktických příkladů v závěrečné části byly naplněny cíle této práce, věřím, že může posloužit jako praktická příručka v oblasti zdaňování služeb v EU v návaznosti na jejich vývoj v letech 2009 až 2010.

Seznam použité literatury

a) knihy a zákony

1. AMBROŽ, J. *Daň z přidané hodnoty v příkladech*. 1. vyd. Praha: Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 2009. 251 s. ISBN 978-80-86296-21-0.
2. AUTORSKÝ KOLEKTIV. Meritum - *Daň z přidané hodnoty 2010*. 1. vyd. Praha: WOLTERS KLUWER ČR, a.s., 2010. 145 s. ISBN 978-80-7357-524-3.
3. BENDA, V; PITNER, L. *Daň z přidané hodnoty s komentářem podle právního stavu k 1. 4. 2009*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 480 s. ISBN 978-80-7263-539-9
4. BENDA, V; PITNER, L. *Daň z přidané hodnoty s komentářem. Podle právního stavu k 1. 1. 2008*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 431 s. ISBN 978-80-7263-447-7.
5. GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2008 Výklad s příklady*. 1.vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 240 s. ISBN 978-80-247-2398-3.
6. GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2010 Výklad s příklady*. 1.vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 282 s. ISBN 978-80-247-3204-6.
7. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006. 120 s. ISBN: 80-7357-205-2.
8. KUNEŠ, Z; RYLOVÁ, Z; ŠULC, I; TUNKROVÁ, Z. *Daňové zákony 2008 s komentářem změn. Úplná znění platná k 1. 1. 2008*. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 183 s. ISBN 978-80-251-1853-5.
9. LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech 2009*. 5. akt. a roz. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 415 s. ISBN 978-80-7263-506-1.
10. LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech k 1. 4. 2009*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 432 s. ISBN 978-80-7263-537-5.
11. MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2009, úplná znění platná k 1. 1. 2009*. Praha: GRADA Publishing, 2010. 216 s. ISBN 978-80-247-2803-2.
12. MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010, úplná znění platná k 1. 1. 2010*. Praha: GRADA Publishing, 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.
13. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. akt.. vyd. Praha: LINDE PRAHA, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
14. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. akt. vyd. Praha: LINDE PRAHA, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

15. ŠIROKÝ, J.; a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. BECK PRAHA, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
16. *Úplné znění Daň z přidané hodnoty 2010, směrnice o společném systému DPH ve znění novel podle stavu k 1. 1. 2010*. Ostrava: SAGIT 2010. 192 s. ISBN 978-80-7208-781-5.

b) směrnice

17. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.
18. Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 20. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.

c) periodika

19. BĚHOUNEK, P. Aktuálně k zákonu o DPH. *DPH aktuálně - Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2009, roč. 6, č. 14/2009, s. 8. ISSN 1214-7540.
20. NOVÁKOVÁ, M. Poskytování služeb a prodej zboží do a z EU pohledem zákona o DPH. *DPH aktuálně - Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2009, roč. 6, č. 11-12/2009, s. 16. ISSN 1214-7540.
21. NOVÁKOVÁ, M. Novela zákona o DPH 2010 – poskytování služeb v rámci EU a třetích zemí od 1. 1. 2010 – 1. část. *DPH aktuálně - Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2010, roč. 7, č. 1/2010, s. 8. ISSN 1214-7540.
22. NOVÁKOVÁ, M. Novela zákona o DPH 2010 – poskytování služeb v rámci EU a třetích zemí od 1. 1. 2010 – 2. část. *DPH aktuálně - Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2010, roč. 7, č. 2/2010, s. 8. ISSN 1214-7540.
23. NOVÁKOVÁ, M. Novela zákona o DPH 2010 – poskytování služeb v rámci EU a třetích zemí od 1. 1. 2010 – dokončení. *DPH aktuálně - Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2010, roč. 7, č. 3/2010, s. 10. ISSN 1214-7540.

d) internetové zdroje

24. BĚHOUNEK, P. Živnostník. *Změny v oblasti DPH s účinností od 1.1.2010* [online]. 22. ledna 2010, [cit. 2010-03-10]. Dostupný z WWW: <http://www.zivnostnik.cz/zmeny-v-oblasti-dph-s-ucinnosti-od-1-1-2010-cid228593/>.

25. Česká daňová správa. *Informace o nových směrnících Rady v oblasti DPH* [online]. 25. února 2008, [cit. 2010-03-01]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-D2F5A430/cds/xsl/legislativa_metodika_8594.html?year=PRESENT .
26. Ministerstvo financí české republiky. *Pokladní plnění státního rozpočtu ČR za leden až únor 2010, přílohy* [online]. 1. března 2010, [cit. 2010-03-10]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_53533.html.
27. Ministerstvo financí české republiky. *Příloha č. 2, zákona č. 487/2009 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2010* [online]. 2010, [cit. 2010-03-10]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakon_o_sr_52423.html.

Seznam zkratk

AT.....	Rakousko
ČNB.....	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DAP	daňové přiznání
DD.....	daňový doklad
DIČ.....	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DUZP.....	datum uskutečnění zdanitelného plnění
EHS	Evropská hospodářská společenství
ES	Evropská společenství
EU.....	Evropská unie
JČS	jiný členský stát
Obch. Z.....	Obchodní zákoník
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
ONPD.....	osoba nepovinná k dani
OPD.....	osoba povinná k dani
ORD.....	osoba registrovaná k dani
SK.....	Slovenská republika
SR	státní rozpočet
SRN.....	Spolková republika Německo
ZDPH.....	zákon o dani z přidané hodnoty
ZO.....	zahraniční osoba

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

Bc. Jana Lubojacká

.....

jméno a příjmení studenta - podpis

Adresa trvalého pobytu studenta:

Zátiší 3521, Frýdek-Místek

Seznam příloh

Příloha č. 1

- Další členění a klasifikace daní

Příloha č. 2

- Zákon č. 234/2004 sb. V platném znění k 1. 1. 2010 (část § 3)

Příloha č. 3

- Zákon č. 234/2004 sb. V platném znění k 1. 1. 2010 (část § 9 až § 10k)

Příloha č. 4

- Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (článek 99 část)

Příloha č. 5

- Zákon č. 234/2004 sb. V platném znění k 1. 1. 2008 (část § 9 až § 10)

Příloha č. 6

- Faktura vydaná – modelová situace 2009

Příloha č. 7

- Faktura přijatá – modelová situace 2009

Příloha č. 8

- Zákon č. 234/2004 sb. V platném znění k 1. 1. 2009 (část § 9 až § 10)

Příloha č. 9

- Přiznání k dani z přidané hodnoty – modelová situace 2009

Příloha č. 10

- Přiznání k dani z přidané hodnoty – modelová situace 2010

Příloha č. 11

- Souhrnné hlášení – modelová situace 2010